Rok I LISTOPAD 1932 Nr. 2

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

ZAŁOŻYCIEL i WYDAWCA
WYDAWNICTWO „BIBLJOTEKA PRAWNICZA"
WARSZAWA — SENATORSKA 6

TREŚĆ NUMERU DRUGIEGO.

Ciąg dalszy treści na stronie 3-ciej okładki.

24.

PODATEK DOCHODOWY.

Obowiązek podatkowy osób prawnych, których zarząd znajduje się zagranicą.

Samo przysyłanie przez osobę prawną, mającą siedzibę zagranicą, surowca do kraju celem przerobienia go tutaj za wynagrodzeniem w fabryce, należącej do osoby trzeciej, i następne wysyłanie półproduktu zpowrotem zagranicę, celem dalszej przeróbki i sprzedaży tamże, nie uzasadnia obowiązku podatkowego z art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.).

Wyrok NTA z 24 października 1932 l. rej. 1941/28 w sprawie J. P. Coats, Ltd., w Glasgowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1924 — 1927.

... W toku postępowania odwoławczego rewidenci przejrzeli materjał księgowy, znajdujący się w Tow. Akc. Łódzkiej Fabryki Nici, i w protokóle z 11 listopada 1927 ustalili, iż firma J. P. Coats, Ltd., w Glasgowie przysyłała bawełnę, która była przez Łódzką Fabrykę Nici za umówionem wynagrodzeniem przerabiana na przędzę lub na nici do szycia, a następnie przez firmę Coats względnie jej zastępcę sprzedawana częściowo w kraju, częściowo w postaci półproduktu eksportowana do zagranicznych fabryk nici, które mają być oddziałami tejże samej firmy J. P. Coats, Ltd., Glasgow. W tymże protokóle ustalono sumy obrotu w poszczególnych latach z podziałem na eksport nici i sprzedaż przędzy. Pełnomocnik firmy Coats złożył do protokółu oświadczenie, iż nie kwestjonuje cyfr produkcji, natomiast nie zgadza się na traktowanie zwrotów uszlachetnionego surowca jako eksportu gotowego towaru z Polski zagranicę celem sprzedaży.

Po zasięgnięciu opinji rzeczoznawców co do średniej dochodowości, Ministerstwo Skarbu orzeczeniami z 1 i 2 marca 1928, zważywszy, że firma nie złożyła zeznania o dochodzie, wobec czego orzeczenie wydaje się na zasadzie art. 49 ust. 5 ustawy poz. 607 Dz. Ust. z 1923 r., względnie art. 50 ust. 5 ustawy poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r., postanowiło sprostować wymiary, przyjmując zyskowność 9% od obrotu krajowego, a 4% od obrotu eksportowego ....

Orzeczenia te są przedmiotem skargi, która zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania i z tego powodu wnosi o ich uchylenie.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o oddalenie tejże, jako nieuzasadnionej, z uwagi na zaoczność wymiaru oraz na przepisy art. 1 p. 5 lit. b), art. 3 p. 3 lit. a) ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Skarga zwalcza przedewszystkiem wogóle obowiązek podatkowy skarżącej na tej zasadzie, iż skarżąca nie prowadziła w Polsce przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, której kryterja stosować należy — zdaniem skargi — także przy rozstrzyganiu o obowiązku podatkowym z art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o podatku dochodowym. Zarzut ten jednak w odniesieniu do dochodu, osiągniętego przez skarżącą ze sprzedaży nici w Polsce, zastępca skargi cofnął na rozprawie przed NTA....

Trafnie natomiast skarga zarzuca wadliwość postępowania, o ile chodzi o włączenie do podstawy wymiaru dochodu z „obrotu eksportowego".

Zgodnie ze stanowiskiem, zajętem w postępowaniu wymiarowem, skarżąca zarzucała w odwołaniach, że włączenie to jest niezgodne z prawem, ponieważ nie znajduje uzasadnienia w przepisach art. 1 ustawy o podatku dochodowym, a nadto obraża postanowienia traktatu handlowego z Wielką Brytanją. Były to zarzuty natury prawnej, a zatem — mimo zaoczności wymiarów — instancja odwoławcza obowiązana była je rozpatrzeć i rozprawić się z niemi w swych orzeczeniach. Władza pozwana jednak pominęła te zarzuty zupełnie, powołując się w motywach decyzyj jedynie na przepis o zaoczności wymiaru, który — zgodnie z tezą wyroku NTA Nr. 1301 Zbioru wyroków — tego pominięcia nie może uzasadnić.

Zauważyć należy, iż gdyby stan faktyczny sprawy w odniesieniu do omawianej części podstaw wymiaru, przedstawiony przez skarżącą w odwołaniach i w skardze, był zgodny z rzeczywistością, zarzut obrazy materjalnych przepisów ustawy o podatku dochodowym byłby uzasadniony. Samo bowiem przysyłanie przez osobę prawną, mającą siedzibę zagranicą, surowca do kraju, celem przerobienia go tutaj za wynagrodzeniem w fabryce, należącej do osoby trzeciej, i następne wysyłanie półproduktu zpowrotem zagranicę, celem dalszej przeróbki i sprzedaży tamże, nie zawiera w sobie istotnych warunków obowiązku podatkowego w myśl art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o podatku dochodowym. Przepis ten bowiem wymaga, by dochód z przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego był osiągany na obszarze Rzeczypospolitej.

Z akt sprawy nie wynika dostatecznie jasno, jaki stan faktyczny władza przyjęła za podstawę swych decyzyj co do opodatkowania dochodu z t. zw. obrotu eksportowego. Protokół, spisany przez rewidentów 11 listopada 1927, mówi o wywozie produktu z Polski do fabryk, położonych w kilku państwach, „które również mają być oddziałami tejże samej firmy J. P. Coats Ltd. w Glasgow", a dalej wspo-

mina, iż „oddziały w poszczególnych krajach stanowią odrębne i autonomiczne jednostki prawne“.

Także odpowiedź na skargę nie wyjaśnia, na jakich ustaleniach faktycznych oparto omawiany obowiązek podatkowy. W każdym razie nic w aktach nie wskazuje na to, by władza ustaliła, iż ktoś, działający w zastępstwie firmy J. P. Coats, na obszarze Rzeczypospolitej pozbywał półprodukt zagranicę, co jedynie mogłoby uzasadnić sporny obowiązek podatkowy, — oczywiście bez ujmy dla praw strony, wywodzonych z traktatu handlowego.

Z tych powodów Trybunał, na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., uchylił zaskarżone orzeczenia.

25.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwolnienia od podatku.

Polski Bank Komunalny, Sp. Akc. w Warszawie, nie jest uwolniony od podatku dochodowego na zasadzie art. 5 p. 7, ani p. 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 27 czerwca 1932 l. rej. 3820/29, 4326/30, 3728/31 w sprawie Polskiego Banku Komunalnego Sp. Akc. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928, 1929 i 1930.

Przedmiotem sporu jest kwestja, czy skarżący Bank jest wolny od podatku dochodowego na zasadzie postanowień art. 5 p. 7 i 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). Mianowicie w postępowaniu wymiarowem, dotyczącem roku podatkowego 1928, Bank wystąpił z żądaniem zwolnienia go od podatku, jako osoby prawnej, której dochody są obracane w całości na cele użyteczności publicznej, w odwołaniach zaś przeciw wymiarom na lata 1929 i 1930 zarzucił ponadto, że podlega zwolnieniu od podatku, jako instytucja samorządowa. Na obu wspomnianych tytułach opiera też Bank swe roszczenie w skargach kasacyjnych. Natomiast Ministerstwo Skarbu stanęło w zaskarżonych orzeczeniach na stanowisku, iż Bank podlega obowiązkowi podatkowemu, ponieważ brak warunków, określonych w punkcie 7 art. 5 ustawy, a także w punkcie 8, albowiem dochody Banku nie są obracane w całości na cele ogólnej użyteczności, jak to wynika z § 62 jego statutu. Stanowiska tego Ministerstwo broni również w odpowiedziach na skargi.

NTA przychylił się do zapatrywania władzy, a to z następujących powodów:

Ustawa w art. 5 p. 7 zwalnia od podatku — obok Państwa — tylko „związki samorządne", skarżący Bank zaś pod to pojęcie nie podpada, będąc osobą prawną prawa prywatnego, mianowicie spółką akcyjną. Okoliczność, iż ta spółka stworzona została — jak to statut stwierdza na wstępie — w celu zaspakajania potrzeb kredytowych związków samorządowych, nie ma dla kwalifikacji z art. 5 p. 7 ustawy żadnego znaczenia, ponieważ ten przepis uzależnia zwolnienie wyłącznie od charakteru, od istoty prawnej podmiotu, osiągającego dochód, a zupełnie pomija cel, któremu działalność, dająca dochód, ma służyć.

Jeżeli zaś skargi powołują się na postanowienia statutu o tem, kto może nabywać akcje skarżącego Banku, to — pominąwszy już kwestję, czy ograniczenie, statutowe i faktyczne, koła akcjonarjuszów do Państwa i związków samorządowych, t. j. podmiotów, wymienionych w art. 5 p. 7 ustawy o podatku dochodowym, uzasadniałoby samo przez się utożsamianie spółki akcyjnej, która ma odrębną osobowość prawną, z temi podmiotami — stwierdzić należy, że statut dopuszcza do nabywania akcyj prócz związków samorządowych wszelkie „związki i instytucje prawa publicznego", a zatem także podmioty, o których niema mowy w powołanym przepisie prawa. Na rozszerzającą zaś wykładnię tego przepisu nie pozwala jego charakter wyjątku od powszechnego obowiązku podatkowego.

Dla poparcia swego stanowiska Bank powołuje się na wyrok NTA Nr. 1601 Zbioru wyroków, w którym Trybunał uznał, że zwolnienie od podatku na zasadzie art. 5 p. 7 przysługuje Komunalnemu Bankowi Kredytowemu w Poznaniu. W wyroku tym Trybunał wypowiedział zapatrywanie, iż nie ma decydującego znaczenia, czy związek samorządowy, roszczący sobie prawo do zwolnienia z art. 5 p. 7, może wykazać, że źródło dochodu, o które w danym przypadku chodzi, jest przezeń administrowane bezpośrednio, t. zn. w ramach jego ogólnej gospodarki, lecz decyduje wyłącznie okoliczność, czy dane źródło jest ze swej istoty, sposobu powstania i przeznaczenia majątkiem związku, choćby nawet zawiadywanym przez stworzoną w tym celu, odrębną osobę prawną. Tym wymogom odpowiadał Komunalny Bank Kredytowy w Poznaniu, który — jak to Trybunał ustalił w wyroku — jest przedsiębiorstwem bankowem Komunalnego Związku Kredytowego w Poznaniu, utworzonego na podstawie ustawy o związkach celowych, posiadającego prawa korporacji publicznej i statutowo uprawnionego do prowadzenia takiego przedsiębiorstwa. W rozpoznawanych sprawach natomiast — jak to już z poprzednich wywo-

dów wynika — stan prawny i faktyczny jest istotnie odmienny. Wprawdzie zaś skargi wywodzą, że nadanie skarżącemu Bankowi takiej formy prawnej, jaką posiada Komunalny Bank Kredytowy w Poznaniu, było niemożliwe z uwagi na odmienny, niż na ziemiach zachodnich Rzeczypospolitej, stan prawny na obszarze b. zaboru rosyjskiego, jednak stwierdzenie tej okoliczności nie daje podstawy do odstąpienia od wymogów, uznanych przez Trybunał za istotne dla zastosowania przepisu art. 5 p. 7.

Jako drugą podstawę prawną roszczenia, skargi wymieniają przepis art. 5 p. 8 ustawy, zwalniający od podatku, między innemi, takie osoby prawne, których dochody są obracane w całości na cele ogólnej użyteczności. Skarżący Bank — twierdzą skargi — odpowiada temu warunkowi, ponieważ jego dochody „w formie dywidendy, wypłacanej samorządom i osobom prawa publicznego, w całości są obracane na cele ogólnej użyteczności". Nasuwająca się w związku z tą argumentacją kwestja, czy dochody osoby prawnej uzyskują kwalifikację z art. 5 p. 8 już przez to samo, że przypadają w udziale osobom prawa publicznego, nie wymaga rozstrzygnięcia, ponieważ według postanowień statutu Banku, normujących podział zysków, bynajmniej nie cały czysty zysk przypada akcjonarjuszom. W szczególności § 62 statutu stanowi, że z czystego zysku odlicza się łącznie 30% na trzy bliżej określone kapitały rezerwowe, z pozostałego zaś czystego zysku przeznacza się nie więcej, niż 8% na dywidendę dla akcjonarjuszów, a resztę do rozporządzenia Zebrania Ogólnego z warunkiem zatwierdzenia podziału tej reszty przez Ministra Spraw Wewnętrznych. Jeżeli dwa z pośród wspomnianych kapitałów rezerwowych dosięgną określonej wysokości, natenczas — w myśl § 63 statutu — ustaje wydzielanie z czystych zysków obowiązkowej części na powiększenie tych kapitałów, a całą pozostałością, po wydzieleniu dywidendy, rozporządza się podług § 62. A zatem oprócz wypłaty dywidendy, zysk jest przeznaczony na udotowanie kapitałów rezerwowych i na cele, które określa Zebranie Ogólne, a zatwierdza Minister Spraw Wewnętrznych. Co najmniej co do tej ostatniej części zysku nie można — na podstawie statutu — twierdzić, iż jest ona obracana na cele ogólnej użyteczności. Tem samem brak tego wymogu art. 5 p. 8, by dochody w całości były obracane na wspomniane cele. Jeżeli skargi twierdzą, iż powołany do zatwierdzania uchwał Zebrania Ogólnego Minister Spraw Wewnętrznych baczyć będzie, by nadwyżka zysku nie była użyta na inne cele, niż cele ogólnej użyteczności, to zapatrywanie to nie ma oparcia w statucie, który, jak to trafnie podnoszą odpowiedzi na skargi, nie zawiera żadnych postanowień o tem, jakiemi zasadami powinno się kierować Zebranie Ogólne przy podziale nad-

wyżki zysków, lub Minister Spraw Wewnętrznych przy zatwierdzaniu tego podziału.

Z tych powodów NTA oddalił skargi, jako nieuzasadnione.

Pierwsza podstawa skargi Banku odpada słusznie, bo art. 5 ust. 7 przyznaje uwolnienie od podatku tylko „Państwu i związkom samorządnym", Bank Komunalny zaś nie jest ani jednem ani drugiem, skoro posiada własną, odrębną osobowość prawną, jako spółka akcyjna.

Natomiast uwolnienie od podatku innych osób prawnych uzależnia ustawa (art. 5 ust. 8) od sposobu użycia osiągniętych dochodów, a mianowicie od używania ich na cele ogólnej użyteczności. Wyrażenie „są obracane" bez jakichkolwiek wymagań formalnych wskazuje na to, że ustawodawca liczy na faktyczne postępowanie osoby prawnej i od niego uzależnia przywilej wolności podatkowej. Tymczasem NTA rozstrzygnął sprawę tak, jakgdyby tekst ustawy opiewał: „muszą być obracane według statutu", nie wziął zaś pod uwagę faktycznego używania zysków bilansowych przez Bank Komunalny, co ze stanowiska ustawy wydaje się istotnem. NTA badał tylko pytanie, czy przepisy statutowe Banku Komunalnego pozostawiają możliwość przeznaczenia zysku bilansowego, choćby częściowo, na inne cele niż użyteczności ogólnej, i skoro stwierdził, że taka możliwość istnieje, uznał, że jest ona identyczna z faktycznem używaniem, jakiego wymaga ustawa, i odmówił Bankowi Komunalnemu wolności podatkowej. Gdyby zatem statut Banku nie pozostawiał takiej możliwości, ale Bank używał faktycznie części zysku bilansowego na inne cele niż użyteczności ogólnej, wypadłoby ze stanowiska NTA przyznać mu wolność od podatku, chociaż ze stanowiska ustawy nie przysługiwałaby mu wcale. Trzeba tedy powiedzieć, że ustawodawca ujął lepiej sprawę niż NTA.

NTA nie rozpatrywał pytania, czy użycie zysku bilansowego na wypłatę dywidendy samorządom, państwu i innym związkom i instytucjom prawa publicznego, jako akcjonarjuszom, mogłoby uchodzić za „obracanie dochodów na cele ogólnej użyteczności" i uzasadniać uwolnienie od podatku dochodowego, ale widocznie przychylił się do tego poglądu, skoro oddalił skargę Banku Komunalnego nie z powodu tej dywidendy, lecz tylko dlatego, że statut pozwala użyć części zysku bilansowego według uchwały Zebrania Ogólnego na cele bliżej nie określone, choć z zastrzeżeniem zatwierdzenia tej uchwały przez Ministra Spraw Wewnętrznych. Gdyby jednak to pytanie również wziąć pod uwagę, trudno byłoby z braku pozytywnych przepisów dojść do odpowiedzi twierdzącej. Wprawdzie należałoby przyjąć, że instytucja prawa publicznego używa wszystkich swych dochodów, a więc i otrzymanej dywidendy, tylko na cele ogólnej użyteczności, a nie na pożytek indywidualny, ale polskie ustawodawstwo skarbowe nie wyprowadza z tego wolności podatkowej. Państwowe przedsiębiorstwa skomercjalizowane zostały poddane wszystkim podatkom państwowym i komunalnym, a więc i podatkowi dochodowemu (art.30 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 17 marca 1927 poz. 195 Dz. Ust.), chociaż ich zyski płyną do skarbu Państwa i są obracane na jego potrzeby, co powinnoby być uważane za użycie na cele ogólnej użyteczności.

Według tej analogji Bank Komunalny nie uzyskałby zatem uwolnienia od podatku dochodowego. Położenie jego po wyroku NTA nie jest tedy zasadniczo gorsze niż położenie skomercjalizowanych przedsiębiorstw państwowych.

Prof. Dr. Tomasz Lulek

26.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty zaciągnięcia pożyczki.

Fakt zaciągnięcia pożyczki na spłatę długów hipotecznych, obciążających nieruchomość płatnika, podlegającego obowiązkowi podatkowemu z art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), nie wyklucza prawa dowodzenia przez płatnika, że koszty zaciągnięcia tej pożyczki należą do wydatków z art. 6 tej ustawy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 26 lutego 1932 l. rej. 3457/29 w sprawie Sp. Akc. Budowy i Eksploatacji Zakładów Kąpielowych w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Przedmiot sporu między stronami stanowi kwestja nieuwzględnienia przez Ministerstwo Skarbu żądania skarżącej, by przy wymiarze podatku dochodowego na rok podatkowy 1928 potrącono z podstaw opodatkowania sumę 10.132 zł 53 gr, wydatkowaną celem uzyskania długoterminowej pożyczki od Banku Gospodarstwa Krajowego . . . Strona skarżąca w uzupełnieniu bilansu za r. 1927 podała, że suma ta obejmuje: kwoty, zapłacone B.G.K. za oszacowanie nieruchomości do pożyczki, koszty rejentalne i wydatki, związane z ustępstwem pierwszeństwa hipotecznego na rzecz B.G.K., akt rejentalny zahipotekowania pożyczki na B.G.K. i koszty, wyciąg hipoteczny dla B.G.K., honorarjum dla adwokata przy zawarciu pożyczki, koszty B.G.K. przy udzieleniu pożyczki, jako to wpisowe za sporządzenie listów, koszty administracyjne, opłata stemplowa od emisji listów, opłata stemplowa i t. p., wykonanie planów i koszty zatwierdzenia. . . .

NTA rozważył, co następuje:

Tak w skardze, jak w odwołaniu, punkt ciężkości położony jest przez stronę skarżącą na okoliczność, iż wydatek w kwocie 10.132 zł 53 gr winien być potrącony z podlegającego opodatkowaniu dochodu Spółki, jako ściśle związany z uzyskaniem pożyczki na cele zwykłego prowadzenia przedsiębiorstwa.

Jak przyjęło zaskarżone orzeczenie i czemu skarga nie przeczy, pożyczka została zaciągnięta w Banku Gospodarstwa Krajowego na rozszerzenie zakładu kąpielowego oraz na spłatę długów hipotecznych, zaciągniętych dawniej (według skargi: przedwojennych); na te też cele, jak to strona sama podała w postępowaniu wyjaśniającem, została pożyczka zużyta, z wyjątkiem pewnej nadwyżki, pozostałej do dyspozycji Zarządu.

Z art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) wynika, iż potrącalne są jedynie koszty osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia dochodu, natomiast koszty powiększenia lub ulepszenia źródła dochodu ani też inne wydatki, nie związane z osiągnięciem dochodu, nie mogą być potrącone. O ile tedy w rozpatrywanym przypadku pożyczka została zaciągnięta na cele powiększenia przedsiębiorstwa i na te cele, poza nadwyżką, zużyta, o tyle koszty, związane z uzyskaniem tej części pożyczki, przez stronę skarżącą w postępowaniu wyjaśniającem wyszczególnione, są kosztami, poniesionemi na cele powiększenia (ulepszenia) źródła dochodu, względnie kosztami, nie związanemi z osiągnięciem dochodu, a jako takie potrąceniu z podstawy wymiaru, w myśl art. 6 i 8 ustawy, nie podlegają.

Strona atoli w postępowaniu wyjaśniającem twierdziła i starała się wykazać, że nie cała pożyczka została zużyta na cel powyższy, lecz część jej wydano na spłatę długów hipotecznych, obciążających nieruchomość przedsiębiorstwa, a wreszcie wyjaśniła, że pozostała część pożyczki została zarezerwowana do dyspozycji Zarządu. Otóż argumentacja władzy, dotycząca niepotrącalności wydatku, wyłożonego na zaciągnięcie pożyczki, nie może być uznana za wystarczającą, o ile chodzi o tę część kosztów, która przypada na zaciągnięcie stosunkowej części pożyczki, przeznaczonej na dopiero co wymienione cele. I tak spłata pożyczki hipotecznej, obciążającej nieruchomość Towarzystwa, jest sama dla siebie niewątpliwie wydatkiem z art. 8 p. 2. Nie da się to atoli powiedzieć o kosztach, poniesionych na umożliwienie tej spłaty, ponieważ celem owej spłaty może być również i zwiększenie dochodu z nieruchomości, która przecież stanowi źródło dochodu. W tych wypadkach przeto koszt zaciągnięcia takiej pożyczki będzie wydatkiem, związanym ze źródłem dochodu. O ile zaś chodzi o resztę pożyczki, zarezerwowaną do dyspozycji Zarządu, to i w tym względzie stan faktyczny wymagał wyjaśnienia dla stwierdzenia, na jakie cele fundusz ten został przeznaczony, względnie zużyty, w szczególności czy jego zużycie na cele przedsiębiorstwa miało charakter wydatku inwestycyjnego, czy też obrotowego. I w tym względzie przeto było obowiązkiem władzy nie przystępować do rozstrzygnięcia spornej kwestji przed należytem wyjaśnieniem sprawy....

W wyniku przytoczonych rozważań NTA postanowił na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. uchylić zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Niema u nas osobnej ustawy, któraby normowała szczegółowo opodatkowanie osób prawnych. Ich podatek dochodowy reguluje ogólna ustawa, wydana przedewszystkiem dla osób fizycznych. Kilka tylko przepisów zajmuje się osobami praw-

nemi. Skąpym tedy materjałem ustawodawczym musi posługiwać się NTA przy rozstrzyganiu coraz liczniej pod jego orzecznictwo napływających zagadnień spornych. W rezultacie interpretacja wspomnianych kilku przepisów, złożona w judykaturze NTA, stanowi uzupełnienie lakonicznych, w ustawie wypowiedzianych postanowień w omawianej dziedzinie. To uzupełnienie, a w konsekwencji wytyczenie pewnego kierunku w praktyce władz podatkowych nie przyszło łatwo. Wyrok z 7 grudnia 1927 l. rej. 2619/25 (Zbiór wyroków NTA Nr. 1330) wydany był wbrew ogłoszonej przez Ministerstwo Skarbu, a obowiązującej władze, interpretacji art. 21 ustawy o podatku dochodowym. Wywołał on publiczną akcję interesowanych i polemikę naukową (A. Bowbelski w Czasopiśmie Skarbowem za r. 1928 i 1929), a wkońcu zmianę okólnika ministerjalnego z pierwotną interpretacją. Judykatura potoczyła się w obranym w cytowanym wyroku kierunku, powoli, wyrok za wyrokiem, rozbudowując i umacniając zasady w nim wypowiedziane.

Należy tu m. i. sprawa podstawy opodàtkowania osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe. Jest nią stosownie do art. 21 ustawy zysk bilansowy, wykazany w zatwierdzonem zamknięciu rachunkowem. Cyfry tego zysku są punktem wyjścia przy opodatkowaniu i decydują, o ile nie zostaną wzruszone. Wzruszenie takie jest dopuszczalne i przez ustawę przewidziane. Może nastąpić od strony buchalteryjnej, gdy władza dojdzie do uzasadnionego przekonania, że sposób zaksięgowania zaczepionej przez nią pozycji jest sprzeczny z zasadami poprawnej buchalterji. Może ono również nastąpić, gdy poszczególne pozycje, które według zamknięcia rachunkowego zmniejszają zysk bilansowy, są niezgodne z postanowieniami art. 6, 8, 10, 13 i 21 ustawy i gdy władza w przepisanem postępowaniu z takiemi zarzutami wystąpi, a płatnik ich nie odeprze.

Omawiany wyrok jest — tak mnie się rzecz wydaje — zboczeniem z drogi, obranej przez NTA w wyroku z 7 grudnia 1927, a wyżej określonej. Niedoceniona została waga tej okoliczności, że sporna pozycja (koszty zaciągnięcia pożyczki) została należycie zakontowana, że zakontowaniu temu nie zostały postawione żadne zarzuty, że znalazła się jako wydatek w zamknięciu rachunkowem i że to zamknięcie zatwierdzone zostało przez władze osoby prawnej. Pominięto okoliczność, że chodzi tu o osobę prawną na zysk obliczoną, której wszelka działalność tylko ten zysk ma na względzie. Chodzi o wydatek na zaciągnięcie pożyczki. Czy motywy lub intencja, jaką miał zaciągający pożyczkę przy jej zaciąganiu, mogą tu decydować? Ani przepisy o tem nie wspominają, ani administracja lub judykatura nie powinny zejść na niepewny grunt takich rozważań. Natomiast na pewnym gruncie się stanie, jeżeli się uzna transakcję zaciągnięcia pożyczki za jedno z ogniw w całokształcie normalnej działalności gospodarczej danej osoby prawnej, obliczonej na zysk, bez względu na cel i charakter przyszłego wydatku z tej pożyczki uczynionego. Trafnie wobec tego władze osoby prawnej oceniły koszty uzyskania pożyczki na umożliwienie rozszerzenia zakładu (nie sumy na to rozszerzenie wydane) i na umożliwienie spłacania dawnej pożyczki (nie sumy na jej spłacenie), a w konsekwencji wstawiły te koszty jako wydatek potrącalny z dochodu, poddanego opodatkowaniu.

Dr. I. Weinfeld

27.

PODATEK DOCHODOWY.

Warunki wymiaru z urzędu.

Sam fakt nieprowadzenia ksiąg, ani zapisków przez podatnika, do tego nie obowiązanego, nie może uzasadnić wymiaru podatku dochodowego z urzędu.

Wyrok NTA z 18 maja 1932 l. rej. 4458/29 w sprawie Geni Hofstädter przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Co do dochodu z przedsiębiorstwa władza pozwana w uzasadnieniu orzeczenia podała, iż podatniczka nie wykazała wysokości przychodów z tego źródła i rozchodów księgami lub innemi wiarygodnemi zapiskami mimo dodatkowego wezwania, a Komisja Szacunkowa ustaliła wysokość zysku sposobem oszacowania na podstawie opinji znawców. Skarga, zwalczając te motywy, zarzuca, że ustalenie podstawy wymiaru nastąpiło niezgodnie z ustawą i wadliwie.

Otóż w tej mierze należało przedewszystkiem zważyć, iż przedstawienie wątpliwości — w brzmieniu, w jakiem jest zawarte w aktach sprawy — nakładało na podatniczkę pod rygorem zaoczności obowiązek udzielenia wyjaśnień co do dochodu z przedsiębiorstwa, ale nie obowiązek przedłożenia dowodów. Niepoparcie wyjaśnień dowodami nie mogło tedy — według ustalonej judykatury Trybunału — uzasadnić wymiaru zaocznego.

Jeżeli zaś — jak o tem wspominają motywy decyzji — podatniczkę wezwano dodatkowo do przedłożenia ksiąg lub innych wiarygodnych zapisków, to pominąwszy już, że akta nie pozwalają ocenić, czy forma i treść tego dodatkowego wezwania mogły wogóle dać podstawę do zastosowania rygoru z art. 63 ust. 2, nie można odmówić słuszności zarzutowi skargi, iż sam fakt nieprowadzenia żądanych ksiąg ani zapisków przez osobę, do tego nie obowiązaną, nie wystarcza do uzasadnienia wymiaru z urzędu. Podatnikowi musi być bowiem pozostawiona możność obrony zeznania i złożonych wyjaśnień zapomocą innych środków dowodowych, jakie przewiduje ustawa o podatku dochodowym (art. 60).

Z tych powodów Trybunał na zasadzie art. 19 swej ustawy uchylił zaskarżone orzeczenie, jako dotknięte istotną wadliwością postępowania. . . .

28.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar zaoczny. Protokólarne utrwalenie ustnych wyjaśnień podatnika.

Zaniechanie protokólarnego utrwalenia ustnych wyjaśnień podatnika, wbrew przepisom ustawy i rozporządzenia wykonawczego, czyni wymiar zaoczny, orzeczony na skutek ujemnej oceny wyjaśnień, wadliwym (art. 63 ust. 2 w związku z art. 58 i 55 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 18 maja 1932 l. rej. 7807/31 w sprawie Stanisława Olszewskiego w Będzinie przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Władza pozwana, odmawiając w zaskarżonem orzeczeniu żądaniu odwołania, powołała się, m. i., na art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.) i podała, iż przedstawione przez rekurenta dowody rachunkowe, dotyczące dochodu z posiadłości gruntowej i domu, nie mogą być przyjęte za podstawę do ustalenia dochodu z tych objektów, gdyż dowody te zawierają tylko pozycje rozchodowe.

Skarga zarzuca wadliwe zastosowanie przepisów art. 63 ust. 2 ustawy.

NTA zarzut powyższy uznał za uzasadniony.

Trafnie bowiem skarga podnosi, iż ocena wyjaśnień, przedstawionych przez podatnika na wezwanie władzy, jako niedostatecznych opierać się musi w przypadku, kiedy podatnik złożył żądane wyjaśnienia ustnie, na ustalonej prawidłowo, to jest w formie protokółu, treści tychże. Ustawa przepisuje w art. 55 ust. 2, iż z przesłuchania podatników musi być sporządzony protokół i zaopatrzony podpisami osób obecnych. Wezwanie do wyjaśnień (wzór Nr. 21 do §§ 114 i 115 rozporządzenia wykonawczego) zawiera pouczenie, że podatnik jest obowiązany wyjaśnić podniesione wątpliwości pisemnie, albo ustnie do protokółu. To samo postanawia § 117 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego. Biorąc zaś pod uwagę dotkliwe konsekwencje, jakie pociąga za sobą dokonanie wymiaru w zaoczności, w szczególności bardzo doniosłe w skutkach ograniczenie prawa obrony podatnika, należy tem skrupulatniej oceniać wymogi, niezbędne według ustawy do zastosowania tego rygoru. Zaniechanie tedy protokólarnego utrwalenia ustnych wyjaśnień podatnika, wbrew przepisowi ustawy i rozporzą-

dzenia wykonawczego, czyni wymiar zaoczny, orzeczony na skutek ujemnej oceny wyjaśnień, wadliwym.

W konkretnym przypadku akta zawierają zamiast protokółu tylko „relację“ organu władzy podatkowej tej treści, iż na skutek wezwania do wyjaśnień podatnik zgłosił się osobiście i przedłożył pewne, wymienione zresztą tylko przykładowo („i t. p.“), dowody, na podstawie których ustalić dochodu nie można.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę odmawia skarżącemu prawa podnoszenia w postępowaniu kasacyjnem omówionego wyżej zarzutu jako nowego, — atoli niesłusznie. Skarżący bowiem dopiero z decyzji odwoławczej dowiedział się o zastosowaniu rygoru zaoczności i tegoż powodach. Na korzyść skarżącego w tym względzie przemawia także podniesiona w skardze, a niezaprzeczona w odpowiedzi władzy pozwanej, okoliczność, że skarżącemu doręczono nakaz płatniczy przed upływem terminu, zakreślonego mu do udzielenia wyjaśnień i przed złożeniem tychże.

Ponadto odpowiedź władzy odpiera zarzut skargi tem, iż wezwanie do wyjaśnień, o którem w skardze mowa, nie dawało skarżącemu praw, na których naruszenie skarży się, gdyż było wystosowane na zasadzie art. 59 ustawy, a nie art. 58. Poprzednie wezwanie skarżący pozostawił bez odpowiedzi i z tego powodu — twierdzi władza — wymiar został uskuteczniony w trybie art. 63 ust. 2. Atoli ta obrona zaskarżonego orzeczenia nie ma oparcia w stanie akt. Stwierdzają one bowiem, iż — jakkolwiek skarżący istotnie na wezwanie do wyjaśnień z dnia 30 czerwca 1930 nie udzielił żadnej odpowiedzi — władza podatkowa wezwała go w dniu 21 listopada 1930 ponownie do wyjaśnień na formularzu wzór Nr. 21, z wyraźnem powołaniem się na art. 58 ustawy i z zagrożeniem wymiaru z urzędu w razie niezłożenia w terminie żądanych wyjaśnień lub jeśli złożone wyjaśnienia nie usuną wątpliwości. . . .

Z tych powodów NTA na zasadzie art. 19 swej ustawy (poz. 400/26 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenie.

29.

PODATEK DOCHODOWY.

Pełnomocnictwa w postępowaniu wymiarowem.

Pełnomocnictwa w postępowaniu przed instancjami merytorycznemi dla spraw podatku dochodowego nie podlegają specjalnym wymogom formalnym. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 7 października 1932 l. rej. 1064/30 w sprawie Gustawy Rubinstein w Zamościu przeciw Komisji Odwoławczej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... Wreszcie co do ostatniego zarzutu, iż Komisja Odwoławcza nie dopuściła pełnomocnika rekurentki na rozprawę, jakkolwiek tenże przedstawił pełnomocnictwo Rubinsteinowej, na którem podpis był poświadczony przez Magistrat m. Zamościa, i zażądała przedstawienia pełnomocnictwa notarjalnego, rozważył NTA, co następuje:

Przepis art. 68 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym głosi, iż, gdy podatnik wyrazi życzenie złożenia ustnych wyjaśnień w celu uzasadnienia podniesionych w odwołaniu zarzutów, należy go zawiadomić o dniu posiedzenia Komisji przynajmniej na 8 dni przed rozpoczęciem tego posiedzenia. Przepis ten nie zawiera żadnego postanowienia ani też wskazówki, w jakim trybie w tym wypadku, gdy podatnik daje się zastąpić przez pełnomocnika, pełnomocnictwo ma być wystawione. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę zaznacza wprawdzie, iż w tym względzie miarodajny jest art. 247 U. P. C., w myśl którego dopuszczalne jest tylko pełnomocnictwo, poświadczone przez notarjusza, lecz artykuł ten odnosi się wyłącznie do trybu postępowania w sądach ogólnych (księga druga, rozdział I, tytuł drugi). Wobec braku specjalnych postanowień w ustawie podatkowej należało w danym wypadku sięgnąć do obowiązujących w tej mierze ogólnych zasad prawnych, recypowanych zresztą i w przepisach o postępowaniu administracyjnem, według których oprócz pełnomocnictw, sporządzonych lub poświadczonych w urzędach i przez notarjusza, są dopuszczalne również pełnomocnictwa prywatne, o ile ich wiarygodność nie budzi wątpliwości (art. 12 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust.). Jeśli tedy Komisja Odwoławcza miała wątpliwości w tym względzie, winna była o tem powiadomić płatniczkę i umożebnić jej usunięcie wątpliwości. W tem zaniechaniu, względnie niedopuszczeniu pełnomocnika skarżącej do złożenia wyjaśnień na posiedzeniu Komisji NTA dopatrzył się istotnej wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącej, i z tego względu uchylił w myśl art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. zaskarżone orzeczenie.

30.

PODATEK DOCHODOWY.

Prawo skargi przewodniczącego Komisji Odwoławczej.

Okoliczność, iż Komisja Odwoławcza, mimo zaoczności wymiaru, orzeczonej w myśl art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r.), uwzględniła wyjaśnienia i dowody,

przedstawione przez podatnika, nie może uzasadnić skargi kasacyjnej przewodniczącego Komisji Odwoławczej (art. 73 ustęp ostatni). (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 20 czerwca 1932 l. rej. 3444/31 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Lublinie na orzeczenie tej Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego dla Tadeusza Dziewickiego na r. 1928.

Skarga zarzuca, że Komisja Odwoławcza w zaskarżonem orzeczeniu obraziła przepisy formalne ustawy o podatku dochodowym (poz. 411 Dz. Ust. 1925 r.) przez to, iż — wbrew wnioskowi skarżącego — potrąciła z podstawy wymiaru, ustalonej przez władzę I instancji, stratę w kwocie 44.500 zł, poniesioną przez podatnika wskutek rozwiązania umowy o sprzedaż drzewostanu, mimo iż odnośny zarzut przeciw wymiarowi podatnik podniósł dopiero w uzupełnieniu odwołania, złożonem w długi czas po upływie terminu odwoławczego, i mimo zaoczności wymiaru z art. 50 ust. 5 ustawy.

Otóż zaoczność wymiaru, orzeczona na skutek niezłożenia zeznania w terminie (art. 50 ust. 5 ustawy), pozbawia podatnika prawa udziału w ustalaniu faktycznych podstaw wymiaru, a w konsekwencji, z uwagi na przepis art. 68 ust. 2, prawa zwalczania tych podstaw w postępowaniu odwoławczem, atoli nie pociąga za sobą tego skutku, iżby władze wymiarowe nie miały prawa korzystać ze znajdującego się w aktach materjału faktycznego i dowodowego dlatego tylko, że złożył go opieszały podatnik. Przeciwne zapatrywanie nie znajduje oparcia w ustawie, która jako skutek zaoczności wymienia dokonanie wymiaru na podstawie materjału, jakim władza rozporządza, ani tem mniej w przepisach rozporządzenia wykonawczego (poz. 298/21 Dz. Ust.). Postanawia ono w § 124 ustęp ostatni, iż władza nie jest obowiązana sprawdzać zeznań złożonych po terminie i spóźnionych wyjaśnień, może jednak takie zeznania i wyjaśnienia poddać sprawdzeniu, jeżeli to uzna za celowe. W § 125 zaś rozporządzenie wykonawcze nakłada na komisję obowiązek dbania o to, aby ustalony dochód odpowiadał stosunkom rzeczywistym (ustęp 2) i osobno jeszcze zaznacza, że ten obowiązek rozciąga się także na wymiary dla podatników, którzy nie złożyli zeznań (ustęp przedostatni). Podobnie § 139, normujący specjalnie postępowanie w komisjach odwoławczych, zobowiązuje je do przestrzegania dokładnego ustalenia dochodu. Z tą zasadą nie dałoby się pogodzić pozbawienie władz wymiarowych prawa zużytkowywania przy wymiarze zaocznym wyjaśnień i dowodów, dostarczonych przez podatnika. A zatem motyw skargi, zaczerpnięty z zaoczności wymiaru, nie może uzasadnić zarzutu obrazy prawa.

O ile zaś chodzi o spóźnione uzupełnienie odwołania, to przedewszystkiem skarga niesłusznie traktuje zarzut, dotyczący niepotrącenia straty, jako nowy w stosunku do odwołania. Odwołanie bowiem, obok innych zarzutów, odnoszących się do dochodu z lasów, zarzucało także, że dochód ten przyjęto w kwocie za wysokiej, niezgodnej z rzeczywistością. Uzupełnienie odwołania zarzut ten tylko bliżej określiło i poparło dowodami. Tak też tę rzecz przedstawiał podatnik w omawianem uzupełnieniu odwołania. Wprawdzie zaś instancja odwoławcza nie jest obowiązana uwzględniać dodatkowych wyjaśnień i wniosków dowodowych, przedstawionych po upływie terminu odwoławczego, ale też z drugiej strony ustawa nie zabrania jej uwzględnienia takiego materjału.

Zresztą podatnik usprawiedliwiał spóźnienie „niezwykłemi trudnościami w zebraniu materjału dowodowego". Skoro zaś ustawa w art. 74 upoważnia instancję odwoławczą do orzekania na spóźnione odwołania, jeżeli przekroczenie terminu nastąpiło z ważnych powodów, przez podatnika uzasadnionych, to niema żadnej racji ku temu, by odmawiać Komisji Odwoławczej takiego uprawnienia, o ile chodzi o spóźnione uzupełnienie do odwołania, wniesionego w terminie. Jeżeli tedy Komisja uwzględniła w swem orzeczeniu treść spóźnionego uzupełnienia, to nie może to uzasadnić zarzutu skargi.

Skoro skarga innych zarzutów nie zawiera, należało ją oddalić, jako nieuzasadnioną.

31.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót w razie sprzedaży przedsiębiorstwa. Stawka przy sprzedaży zapałek.

1. Kwota, osiągnięta ze sprzedaży samego przedsiębiorstwa, nie stanowi podlegającego opodatkowaniu obrotu.

2. Sprzedaż zapałek nie korzysta z ulgowej, ½%-owej stawki podatkowej na zasadzie art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1932 l. rej. 4218/30 w sprawie firmy „Polsot" Sp. Akc. we Lwowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926.

Skarżąca firma w odwołaniu, wniesionem od wymiaru podatku przemysłowego za r. 1926, podniosła następujące zarzuty: 1) Izba Skarbowa we Lwowie niesłusznie uznała za obrót, podlegający opo-

datkowaniu, kwotę 90.000 zł, którą skarżącej firmie zapłacił W., jako cenę kupna za objęty w całości od Spółki oddział techniczny; 2) Izba Skarbowa, niezgodnie z postanowieniem punktu b) art. 7 ustawy o podatku przemysłowym, zastosowała do obrotów, osiągniętych ze sprzedaży zapałek, a więc artykułów pierwszej potrzeby, normalną stawkę podatkową, zamiast ulgowej ½% stawki.

Ministerstwo Skarbu załatwiło powyższe odwołanie odmownie decyzją z 31 marca 1930.... Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA....

NTA uznał za nieuzasadniony zarzut skargi, dotyczący wysokości stawki podatkowej.

Ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. ustanawia w art. 7 lit. b) ulgową ½%-ową stawkę podatkową od obrotów, wymienionych w punktach 1 i 4 art. 5 ustawy, a dokonanych artykułami pierwszej potrzeby. Końcowy ustęp art. 7 daje Ministrowi Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu prawo ustalenia wykazu tychże artykułów pierwszej potrzeby. Z powyższego ustawowego upoważnienia skorzystał Minister Skarbu w § 26 rozp. wykon. do ustawy poz. 560/25 Dz. Ust., wydając specjalną tabelę, stanowiącą załącznik tegoż paragrafu. W powyższym załączniku wymienione zostały pod lit. A wyczerpująco te artykuły pierwszej potrzeby, do których ma mieć zastosowanie ulgowa stawka podatkowa z lit. b) art. 7. Gdy powołany załącznik nie obejmuje zapałek, co i sam skarżący przyznaje, uznać się musi za obojętny fakt, iż w obrocie codziennym zapałki są każdemu bezwzględnie i stale konieczne, któryto moment zachodzi pozatem również, o ile chodzi o cały szereg innych analogicznych artykułów, którym również Minister Skarbu nie chciał zapewnić ulgowej stawki podatkowej, pomijając je w swoim wykazie. Zarzut zaś skargi, iż pominięcie zapałek w wykazie do § 26 nastąpiło przez „przeoczenie“, nie nadaje się wogóle do rozważania.

Przystępując do rozstrzygania dalszego zarzutu skargi, skierowanego przeciw wysokości ustalonego obrotu, NTA stwierdza, co następuje:

Na zasadzie art. 1 p. a) ustawy, podatkowi przemysłowemu podlegają handlowe, przemysłowe i inne, na zysk obliczone, przedsiębiorstwa, na zasadzie zaś art. 4 tejże ustawy za podstawę do obliczenia podatku przemysłowego dla wszystkich przedsiębiorstw i zajęć, z wyjątkiem wymienionych w art. 8, służy obrót, osiągnięty przez przedsiębiorstwo, względnie zajęcie w każdym roku podatkowym. Art. 5 tej ustawy określa, co należy uważać za obrót, podlegający opodatkowaniu, a m. i. w punkcie 1 za obrót uważa w przedsiębiorstwach handlu towarowego sumę przychodu brutto za towary, sprzedane za gotówkę,

wymienione lub sprzedane na kredyt. Z przytoczonych przepisów prawa wynika niewątpliwie, że każde przedsiębiorstwo na zysk obliczone, z wyjątkami tylko w art. 3 ustawy wskazanemi, podlega podatkowi przemysłowemu i że podstawą do obliczenia tego podatku jest tylko to, co jest skutkiem działalności przedsiębiorstwa, t. j. osiągnięty obrót. W momencie sprzedaży przedsiębiorstwa w całości innej osobie przedsiębiorstwo to, jako takie, nie działa, nie osiąga zatem obrotów, lecz samo ono, właśnie jako takie, jest objektem sprzedaży, a suma otrzymana, jako cena za to przedsiębiorstwo, nie jest obrotem, wynikającym z działalności tego przedsiębiorstwa, lecz jest tylko ekwiwalentem wartości samego przedsiębiorstwa, opodatkowaniu zatem, zgodnie z art. 4 i 5 ustawy, nie podlega. Inaczejby się kwestja ta przedstawiała, gdyby przedsiębiorstwo takie było likwidowane przez częściowe rozprzedawanie. Tego rodzaju bowiem rozprzedawanie, czy też sprzedawanie byłoby wynikiem działalności przedsiębiorstwa, byłoby może ostatnią fazą jego istnienia, ale wynikającą z jego działalności, wtedy kiedy w pierwszym wypadku, t. j. w wypadku sprzedaży przedsiębiorstwa jako takiego w całości innej osobie, przedsiębiorstwo to nie przestaje istnieć, istnieje dalej, zmieniając tylko właściciela.

W konkretnym wypadku, jak to wynika z protokółu urzędowego z 12 kwietnia 1927, protokólarnej umowy z 18 marca 1926, wreszcie z protokółu z 23 września 1927, skarżąca w roku podatkowym odstąpiła cały zapas towarów technicznych z urządzeniem biurowem, lokalami sklepowemi, z pretensjami i zobowiązaniami, do tego oddziału się odnoszącemi, za ryczałtowem wynagrodzeniem w kwocie 90.000 zł. Wobec tego sporna suma 90.000 zł, względnie 89.500 zł, stanowiąca ryczałtowy ekwiwalent za całe przedsiębiorstwo, jako takie, nie może być, w uwzględnieniu powyżej przytoczonej wykładni pojęcia obrotu, uważana za obrót towarowy w rozumieniu punktu 1 art. 5 ustawy.

NTA, uznając, iż zaskarżona decyzja w tym punkcie wydana została z obrazą przepisu prawa, uchylił ją, jako niezgodną z ustawą, w myśl art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

32.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót w instytucjach kredytu krótkoterminowego.

W instytucjach kredytu krótkoterminowego wlicza się do podlegającego opodatkowaniu obrotu wydatki, obciążające rachunek zbiorowy klientów, na porto, depesze, cło, koszty manipulacyjne, prowizje

domicylowe, koszty inkasa, damna, na zapłatę podatku giełdowego oraz na wydawane książeczki czekowe. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 21 września 1932 l. rej. 4969/30 w sprawie Banku Francusko - Polskiego przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Ministerstwo Skarbu decyzją z 9 kwietnia 1930 postanowiło nie uwzględnić odwołania Banku Francusko-Polskiego, wniesionego przeciw doliczeniu do podstaw wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927 sumy 125.418 zł 76 gr, obejmującej kwoty, otrzymane od klientów tytułem zwrotu za porto, depesze, cło, koszty manipulacyjne, prowizje domicylowe, koszty inkasa, damna, podatek giełdowy oraz za wydane książeczki czekowe Banku, motywując swoje stanowisko tem, iż powyższa suma podlega podatkowi przemysłowemu od obrotu, jako wynagrodzenie za świadczenia Banku.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi, w której Bank zarzuca, iż decyzja jest niezgodna z postanowieniem okólnika Ministerstwa Skarbu z 1 lipca 1927 D. P. O. 3763/III. W szczególności cytowanym okólnikiem wyjaśniło Ministerstwo, iż w instytucjach handlowych nie należy włączać do obrotu, podlegającego opodatkowaniu, pozycyj kredytowych z rachunku „kosztów handlowych", zawierających zwroty od klientów za książeczki czekowe, porto i depesze, po należytem udowodnieniu przez płatnika, iż stanowią one zwrot faktycznie poniesionych wydatków w zastępstwie klientów. Zdaniem skargi, także zwroty za cło, wykładane przez Bank za klienta, oraz za koszty manipulacyjne, prowizje domicylowe, koszty inkasa, damna, podatek giełdowy, nie mogą w żadnym razie stanowić wynagrodzenia Banku, gdyż Bank otrzymuje jedynie zwrot faktycznie wyłożonych za klientów sum bez żadnego zarobku. Wprawdzie powołany okólnik Ministerstwa Skarbu stawia jako jedyny warunek, aby płatnik należycie udowodnił, iż określone pozycje stanowią zwrot faktycznie poniesionych wydatków w zastępstwie klienta, jednakże w konkretnym wypadku władze wymiarowe uznały książki handlowe za dowód dostateczny, gdyż żadnych innych dowodów nie żądały.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżący Bank w odwołaniu, wniesionem przeciw zaliczeniu do podstaw wymiaru spornych pozycyj, wyraźnie zaznaczył, że w zeznaniu o obrocie doliczył „do obrotu ewentualną różnicę na jego korzyść między pobranemi a poniesionemi kosztami z tytułu powyższych wpływów". Powyższe oświadczenie nie pozostawia żadnych wątpliwości, iż odnośnie do pozycyj, składających się na sporną sumę obrotu, zachodziło pewne odchylenie na korzyść Banku, ujawniające się w tem, iż

Bank pobierał od klientów wyższe kwoty, aniżeli z tego tytułu wyłożył, uważając jedynie nadwyżkę, pobraną od klientów, za obrót podatkowy. Powyższy fakt stwierdza zresztą także wynik badania ksiąg handlowych skarżącego, a mianowicie protokół urzędowy z 14 listopada 1928, spisany przy współudziale płatnika, według którego „z kosztów handlowych, mianowicie z kont powyższych, posiadających charakter wynagrodzeń za świadczenia Banku w różnych formach, przerzucono na procenty, włączone do obrotu, jedynie nadwyżki".

Wobec takiego ujęcia sprawy w postępowaniu administracyjnem przez samego skarżącego i wobec ustaleń, zawartych w protokóle rewizji ksiąg Banku, nie mogło być mowy o wyłączeniu którejkolwiek ze spornych pozycyj z podstaw wymiaru.

W myśl bowiem p. 2 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. o podatku przemysłowym, w instytucjach kredytu krótkoterminowego, jakoteż w domach handlowych i kantorach wymiany uważa się za obrót podatkowy sumę pobranych i należnych procentów, prowizyj, komisowego, tudzież innych, tym podobnych wynagrodzeń za świadczenia, oraz zysk brutto z operacyj obcemi walutami, dewizami, czekami zagranicznemi tudzież wszelkiego rodzaju papierami wartościowemi.

Z postanowienia powyższego ustawy wysnuć należy wniosek, że w odniesieniu do czynności bankowych, polegających na świadczeniu pewnych usług na rzecz klientów, w prowizji, czy też wynagrodzeniu, płaconem przez tęże klientelę, mieszczą się oczywiście, z uwagi na charakter tych usług, także wszelkie wydatki, poniesione przez Bank w interesie, czy też z powodu otrzymanego zlecenia, oczywiście, o ile nie chodzi o takie wydatki, które z mocy specjalnych przepisów prawnych lub też z natury rzeczy obciążają bezpośrednio danego klienta. Sposób natomiast, w jaki bank wydatki tego rodzaju, które niewątpliwie należą do kosztów handlowych banku, pokrywa, a mianowicie, czy z funduszów własnych bez szczególnego obciążenia klientów, czy też wydatki te przerzuca następnie na klientów w całości lub w części, nie zmienia charakteru tych wydatków, jako kosztów handlowych banku, czemu zresztą NTA dał już wyraz w wyroku swym z 11 kwietnia 1932 l. rej. 1751/30, wydanym na skutek skargi Poznańskiego Banku dla Handlu i Przemysłu Sp. Akc. w Poznaniu.

W konkretnym przypadku, jak to wyżej wywiedziono, instancja odwoławcza, załatwiając odwołanie na podstawie stanu faktycznego, podanego przez samego skarżącego, postąpiła zgodnie z postanowieniami ustawy, a w szczególności z postanowieniem powołanego w decyzji punktu 2 art. 5 ustawy.

Gdy skarga poza nieistotnym zarzutem obrazy postanowienia okólnika Ministerstwa Skarbu, zawierającego jedynie normy interpretacyjne postanowień ustawy o podatku przemysłowym, żadnych dalszych zarzutów nie podnosi, należało orzec jej oddalenie.

33.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót w przedsiębiorstwach ekspedycyjnych. Odsetki dyskontowe.

Odsetki dyskontowe, pobierane przez przedsiębiorstwa ekspedycyjne od klienteli, stanowią obrót podatkowy przedsiębiorstwa w myśl p. 5 art. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 21 września 1932 l. rej. 3752/30 w sprawie Aleksandra Baumberga w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Skarżący, który prowadzi za świadectwem przemysłowem II kategorji przedsiębiorstw handlowych „biuro ekspedycyjne“, zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej, dotyczącą wymiaru podatku przemysłowego za rok podatkowy 1928. W skardze zarzuca obrazę art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ władze wymiarowe obu instancyj zaliczyły do podstaw wymiaru kwotę 20.831 zł 51 gr, stanowiącą wartość pobranych przez skarżącego odsetek, które odnoszą się w przeważnej swej części do pozycyj, nie podlegających opodatkowaniu.

NTA rozważył, co następuje:

Jak to wynika z przedstawienia sprawy przez samego skarżącego w odwołaniu, skarżące biuro ekspedycyjne pobierało na swoje należytości pokrycie wekslowe z doliczeniem kosztów dyskonta, a następnie weksle te dyskontowało w wielu przypadkach w bankach. Odnośne pokrycie wekslowe, wydawane skarżącemu biuru ekspedycyjnemu, obejmowało nietylko pozycje, wyłożone za klientelę z tytułu wydatków, obciążających bezpośrednio danego klienta, jak fracht i t. p., lecz opiewało wogóle na pełną sumę należytości biura, w której — jak to wyraźnie skarga przyznaje — mieściły się także w pewnej, nieokreślonej cyfrowo, części wspomniane wyżej wydatki, obciążające bezpośrednio klienta. O ile zaś chodzi o koszty dyskonta, doliczane przez skarżącego klienteli, to, wbrew twierdzeniu skargi,

przedsiębiorstwo z czynności kredytowych osiąga bezpośredni zysk, gdyż jak to wynika z protokółu badania ksiąg handlowych, spisanego w toku postępowania odwoławczego, pozostało po zamknięciu rachunku procentów saldo kredytowe na korzyść firmy (firma otrzymała 20.943 zł 07 gr, a wypłaciła tylko 15.604 zł 80 gr).

Pomijając powyższe specjalne okoliczności faktyczne rozpoznawanej sprawy, które już same przez się uzasadniają oddalenie skargi, NTA stanął na stanowisku, iż odsetki dyskontowe, pobierane przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne od klienteli w razie pokrycia rachunków wekslami, stanowią obrót podatkowy tegoż przedsiębiorstwa w myśl p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym nawet w tych przypadkach, gdy przedsiębiorstwo nie odnosi bezpośredniej korzyści z takiego dyskonta, w szczególności, gdy liczy klienteli odsetki w tej samej wysokości, w jakiej odsetki te w bankach płaci. Już bowiem z samego postanowienia p. 5 art. 5 ustawy, określającego obrót tej kategorji przedsiębiorstw, do której należą „biura ekspedycyjne", jako sumę prowizji, komisowego, oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi, wynika, iż ustawodawca miał na myśli wszelkiego rodzaju wpływy pieniężne, które stanowią wynagrodzenie przedsiębiorstwa za wszelkie świadczenia i usługi, pozostające w związku z działalnością przedsiębiorstwa. Nie ulega wątpliwości, iż przedsiębiorstwo ekspedycyjne ma za zadanie ułatwienie przewozu towarów w ten sposób, iż za pośrednictwem przewoźników (kolei, statków i innych zakładów przewozowych) załatwia dla klienteli wszelkie czynności, połączone z wykonaniem umowy o przewóz, wyładowanie i dostawę towaru, a to wszystko na rachunek osób, od których zlecenie ekspedycji otrzymało. Z natury rzeczy wynika, iż w przedsiębiorstwie takiem zachodzą wielokrotnie wypadki, iż przedsiębiorstwo w związku z otrzymanem zleceniem pokrywa cały szereg wydatków na rachunek swojej klienteli, np. koszty przewozu, cła i t. p. Kwoty, stanowiące zwrot tych wyłożonych za klientelę wydatków, ciążących bezpośrednio na tejże klienteli, jako pozycje przechodnie, nie stanowią wynagrodzenia za świadczenia i usługi biura ekspedycyjnego, w konsekwencji też kwoty te nie stanowią obrotu podatkowego w rozumieniu p. 5 art. 5 ustawy. Inaczej atoli przedstawia się rzecz, o ile chodzi o wpływy, pobrane od klienteli tytułem procentów od kwot, wyłożonych z powyższego tytułu przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne. Przedsiębiorstwo bowiem takie, wyłożywszy za klienta pewne kwoty tytułem wydatków, obciążających samego klienta, wyświadczyło klientowi usługę, pozostającą w związku z otrzymanem zleceniem, i za tę usługę otrzymuje wynagrodzenie w formie odsetek od wyłożonego kapitału. Odsetki zatem takie oczywiście wejść muszą

także w skład obrotu podatkowego biura ekspedycyjnego, jako wynagrodzenie za wykonaną usługę. Bez znaczenia dla kwestji zaliczenia do obrotu podatkowego biura ekspedycyjnego wspomnianych odsetek jest fakt, iż to biuro, uzyskując kredyt w banku dla odnośnych pozycyj, opłacać musi bankom procenty w tej samej wysokości, w jakiej otrzymuje od klienteli. Koszty bowiem dyskonta bankowego nie są niczem innem, jak wydatkami, połączonemi z operacją kredytową biura ekspedycyjnego, skierowaną na uzyskanie gotówki, potrzebnej do należytego funkcjonowania biura, a mianowicie do wykonywania zleceń klienteli, należą więc do kosztów handlowych biura, jako takiego i nie stanowią pozycji przechodniej. Odmienne traktowanie takich przypadków doprowadzićby musiało do postawienia przedsiębiorstw ekspedycyjnych, pracujących własnym kapitałem obrotowym, w gorszem położeniu od przedsiębiorstw, korzystających tylko z kredytu bankowego, co oczywiście nie leżało w intencji ustawodawcy.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

34.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prowizja, wypłacana przez komisanta subkomisantom.

Do podstaw opodatkowania komisanta wlicza się prowizję, wypłaconą przez niego subkomisantom. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 19 października 1932 l. rej. 3173/30 w sprawie Centrali Rolników Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Ministerstwo Skarbu decyzją z 27 stycznia 1930 odwołanie skarżącej pozostawiło bez uwzględnienia na tej zasadzie, że w myśl art. 5 ustawy o podatku przemysłowym opodatkowaniu podlega cała suma wynagrodzenia komisowego bez względu na to, czy część tego wynagrodzenia została odstąpiona komisjonerom.

W skardze na tę decyzję do NTA Spółka zarzuca obrazę art. 5 ustawy, wyjaśniając, że w pisemnych umowach, na mocy których Spółce została powierzona komisowa rozprzedaż produktów, jest przewidziane, iż do przeprowadzenia tych rozprzedaży Spółka posługiwać się będzie podkomisjonerami, którym odstępować będzie część umówionej prowizji, że przeto Spółka otrzymuje część tylko prowizji za wykonane przez nią świadczenia, druga zaś część tej prowizji jest przez nią przekazywana podkomisjonerom za wykonane

przez nich świadczenia, że, ponieważ art. 5 p. 5 ustawy mówi o obliczaniu podatku jedynie od prowizji za wykonane świadczenia, nie można Spółce obliczać podatku od prowizji, należącej się podkomisjonerom, ponieważ sumy te nie są prowizją Spółki za wykonane świadczenia.

NTA rozważył w ramach skargi, co następuje:

Na zasadzie art. 5 ust. 5 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. w przedsiębiorstwach komisowych, w jakimto charakterze bezspornie skarżąca Spółka częściowo pracowała, za obrót, podlegający opodatkowaniu, uważa się sumę prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi. Z przytoczonego przepisu prawa wynika niewątpliwie, że obrotem w przedsiębiorstwach komisowych jest całkowita suma pobranej prowizji za komisową sprzedaż, bez względu na to, w jaki sposób ta suma została przez komisjonera zużyta.

Skarżąca Spółka twierdzi, że część pobranej prowizji została przez nią zużyta na wynagrodzenie subkomisjonerów zgodnie z umową, zawartą przez nią tak z komitentem, jak z subkomisjonerami, i dlatego ta część, jako wynagrodzenie za wykonanie usług nie przez nią dokonanych, nie może być u niej uważana za obrót. Twierdzenia tego jednak nie można uznać za zgodne z pojęciem obrotu, zawartem w art. 5 ustawy. Zużycie bowiem części wynagrodzenia, otrzymanego za komisową sprzedaż, na wynagrodzenie subkomisjonerów, z wiadomością, czy bez wiadomości komitenta, jest w każdym wypadku rozchodem na koszty handlowe, jakie ponosi komisjoner przy rozprzedaży towarów, sumy zaś, wydatkowane przez komisjonera jako koszty handlowe, nie ulegają wyłączeniu z podstaw wymiaru. Komisant, otrzymawszy zlecenie od osoby trzeciej — komitenta, jest za wykonanie tego zlecenia wobec komitenta odpowiedzialny, przyczem obojętne jest, czy to zlecenie wykonywa sam własnemi środkami, czy też z pomocą osób trzecich. I w pierwszym wypadku wydatki na utrzymanie biura, personelu służbowego i w drugim wynagrodzenie, wypłacone osobom trzecim (subkomisantom), są wydatkami, związanemi z wykonaniem zlecenia komitenta przez komisanta i jako takie stanowią oczywiście koszty handlowe tego ostatniego. To też cała kwota prowizji, otrzymana przez komisanta od komitenta, stanowi wynagrodzenie komisanta za wykonane przez niego świadczenia i usługi także i w tym wypadku, gdy wykonanie otrzymanych zleceń powierzał osobom trzecim.

Jeżeli przeto w tym stanie rzeczy władza pozwana przyjęła za obrót całą sumę prowizji, otrzymaną przez komisjonera od komitenta,

bez względu na to, że część tego wynagrodzenia została przez komisjonera zużyta na wynagrodzenie subkomisjonerów, to takie ustalenie podstaw wymiaru zostało dokonane zgodnie z art. 5 ustawy.

Z powyższych względów NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

35.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Warunki zastosowania ulgowej stawki przy hurtowej sprzedaży gotówkowej.

Także przy hurtowej sprzedaży za gotówkę warunkiem zastosowania ulgowej stawki z art. 7 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. jest udowodnienie przez płatnika, że sprzedaż nastąpiła kupcom lub przemysłowcom.

Wyrok NTA z 12 września 1930 l. rej. 5979/30 w sprawie Joachima Rosenberga przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Jak to wynika z akt sprawy, władza pozwana odmówiła ulgowej ½%-owej stawki podatkowej dla części obrotu w kwocie 110.000 zł, ustaliwszy w postępowaniu administracyjnem, że osoby, wykazane w księgach, nie są kupcami. Skarżący w odwołaniu, nie kwestjonując powyższego ustalenia ani pod względem formalnym, ani pod względem materjalnym, stanął na stanowisku, że przy sprzedażach gotówkowych brak przepisu prawnego, któryby nakazywał legitymację odbiorców w tym sensie, czy oni są kupcami lub przemysłowcami, z czego snuje wniosek, że dla tego rodzaju obrotów winna mieć zastosowanie ulgowa ½%-owa stawka podatkowa. Stanowiska tego atoli nie mógł uznać NTA za trafne. Przepis art. 7 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., zapewniając pod lit. b) ulgową stawkę podatkową dla obrotów przy sprzedaży hurtowej, określonej bliżej w ust. 3 art. 7 ustawy, nie czyni żadnej różnicy między obrotami, pochodzącemi ze sprzedaży towarów za gotówkę, a towarami wymienionemi lub sprzedanemi na kredyt. Gdy zaś na płatniku ciąży obowiązek udowodnienia okoliczności faktycznych, uzasadniających prawo do zniżonej stawki, przeto jasnem jest, że także w odniesieniu do transakcyj gotówkowych obowiązek taki ciąży na płatniku. Skoro zatem władza pozwana, ustaliwszy, iż sporne transakcje gotówkowe nie zostały dokonane z kupcami lub przemysłowcami, odmówiła zastosowania co do tej części obrotu ulgowej stawki dla braku istotnego warunku, przewidzianego w przedostatnim ustępie art. 7 ustawy, to w postępowaniu tem NTA nie dopatrzył się ani naruszenia ustawy, ani wadliwości postępowania...

36.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Fabryki wódek — kategorja świadectwa przemysłowego. Dopłata do ceny świadectwa.

Postanowienia art. 35 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) nie stosują się do przypadków, w których kryterja wyższej, względnie niższej kategorji świadectw przemysłowych oparte są na całokształcie rocznej działalności przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 9 czerwca 1932 l. rej. 4263/30 w sprawie firmy „B-cia Szpilfogel i Waldman" w Koninie przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie dopłaty do świadectwa przemysłowego za r. 1926.

... Ceny świadectw przemysłowych, które płatnicy mają w myśl art. 30 ustawy pod rygorami, przewidzianemi w art. 98 i 112 ustawy, co roku nabywać, zależą od kategorji, do której przedsiębiorstwo, uzasadniające obowiązek podatkowy w myśl art. 1 ustawy, zostało zaliczone. Taryfa określa dla poszczególnych rodzajów przedsiębiorstw różne znamiona zewnętrzne, świadczące o rozmiarze przedsiębiorstwa, i według tych znamion zalicza je do odpowiednich kategoryj. Znamiona te są natury faktycznej, a ustala je, jak to wynika z art. 30 ustawy, płatnik corocznie zgóry na następny rok podatkowy i daje temu wyraz w pisemnej deklaracji, przewidzianej w art. 34 ustawy. Wynika z tego, że ustawa w art. 30 przewiduje, jako regułę, obowiązek uiszczenia ceny świadectwa przemysłowego za cały rok podatkowy zgóry, świadectwo zaś półroczne dopuszczalne jest w myśl art. 31 ustawy tylko w wypadkach, gdy działalność przedsiębiorstwa rozpoczyna się dopiero od 1 lipca lub po tym terminie. Postanowienia natomiast art. 35, na który skarga się powołuje, odnoszą się, jak na to wskazuje osnowa tegoż artykułu, tylko do tych wypadków, gdy w przedsiębiorstwie zajdą zmiany, uzasadniające zaliczenie przedsiębiorstwa do wyższej kategorji, np. przybranie większej ilości robotników, powiększenie lokalu sklepowego, zwiększenie siły motorycznej i t. p., nie zaś wówczas, gdy kryterja wyższej, względnie niższej kategorji świadectw oparte są na całokształcie rocznej działalności przedsiębiorstwa.

W rozpoznawanej sprawie to kryterjum, uzasadniające nabycie świadectwa przemysłowego ze względu na całokształt rocznej działalności przedsiębiorstwa, stanowi ilość produkcji wyrobów wódczanych, a mianowicie w wypadku produkcji ponad 4.000 hl. wyrobów wódczanych uzasadniony jest obowiązek wykupienia świadectwa

przemysłowego III kategorji w stosunku całorocznym, bez względu na to, kiedy granica, przeznaczona dla wykupienia świadectwa przemysłowego IV kategorji, została przekroczona, mianowicie czy w I, czy w II półroczu roku podatkowego, gdyż w tego rodzaju przedsiębiorstwach, jak to już wywiedziono, obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego oparty jest na całokształcie działalności przedsiębiorstwa w stosunku całorocznym, a nie półrocznym. Skoro zatem skarżąca firma przekroczyła granicę, przewidzianą dla fabryki wódek według IV kategorji, w październiku 1926, to obowiązkiem jej było uskutecznić dopłatę do świadectwa przemysłowego III kategorji w stosunku całorocznym.

Z tych powodów należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

37.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Brak w księgach handlowych oddzielnych rachunków na transakcje, podlegające różnym stawkom podatkowym.

Brak w księgach handlowych oddzielnych rachunków na transakcje, podlegające różnym stawkom podatkowym, nie uzasadnia nieprawidłowości tychże ksiąg w rozumieniu art. 76 ust. 3, względnie art. 7 ust. 4 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 9 maja 1932 l. rej. 3786/30 w sprawie firmy Kryszczyński i Zwierzykowski w Toruniu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Z odpowiedzi władzy pozwanej na skargę wynika, że powodem odmówienia zastosowania ½% stawki podatkowej do obrotu w kwocie 1.458.506 zł 70 gr był wyłącznie brak w księgach handlowych oddzielnych rachunków na transakcje, których obroty podlegają zróżniczkowanym stawkom podatkowym. Otóż okoliczność ta nie uzasadnia zarzutu nieprawidłowości ksiąg handlowych w rozumieniu art. 76 ust. 3, względnie art. 7 ust. 4 ustawy, albowiem ani przepisy kodeksu handlowego (§ 38 i następne), ani przepisy ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. w art. 76 nie przewidują obowiązku kupca prowadzenia specjalnych rachunków na zróżniczkowane stawki podatkowe. Komisja Szacunkowa nie zastosowała żądanej ½% stawki podatkowej z tego powodu, że firma nie prowadziła w swych księgach oddzielnych kont towarów, podlegających

zróżniczkowanym stawkom podatkowym, lecz do księgi klady zamówień księgowała poszczególne zamówienia pozycjami, bez rozbicia ich na stawki.

Z uwagi na treść § 78 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym poz. 560/25 Dz. Ust., zawierającego normy porządkowe, celem umożliwienia władzy wymiarowej zbadania prawdziwości księgowanych wpisów, w granicach art. 76, stanowisko władzy wymiarowej I instancji było wprawdzie uzasadnione, jednakże inaczej ta sprawa przedstawia się w postępowaniu odwoławczem, skoro skarżąca firma w odwołaniu podniosła zarzut, że zaprowadziła księgę obrotową, w której rachunki rozbijane są na towary, podlegające normalnej i zniżkowej taryfie, i tę księgę według treści odwołania przedłożyła z prośbą o zarządzenie jej zbadania. Z postanowień bowiem art. 88 i 89 ustawy nie da się wywnioskować, aby skarżąca firma, która nie zastosowała się do porządkowych norm § 78 rozporządzenia wykonawczego w toku postępowania przed I instancją, nie mogła ciążącemu na niej obowiązkowi wykazania władzy warunków, uzasadniających zastosowanie ulgowej stawki podatkowej, uczynić zadość także w postępowaniu odwoławczem i w postępowaniu tem przedłożyć przepisane w § 78 wykazy. Art. 89 ustawy bowiem przewiduje możność rozpatrywania ksiąg handlowych i innych zapisków, dotyczących obrotu, także w drugiej instancji, jeżeli strona powołała się na księgi już w zeznaniu o obrocie i oświadczyła gotowość przedstawienia ich. W tym stanie rzeczy obowiązkiem pozwanej władzy było zbadanie przedłożonej przez skarżącą firmę księgi obrotów odnośnie do obrotów, podlegających ulgowej stawce, a następnie rozprawienie się z zarzutami odwołania co do pominięcia dowodu z ksiąg handlowych.

Gdy pozwana władza zarzut ten pominęła, NTA dopatrzył się w tem wadliwości postępowania ze szkodą dla skarżącej firmy i wobec tego uchylił zaskarżoną decyzję po myśli art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

38.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wymiar dodatkowy.

Nieprawidłowe wpisy do ksiąg handlowych, zbadanych w pierwotnem postępowaniu wymiarowem, nie stanowią — mimo ujawnienia nieprawidłowości po prawomocności pierwotnego wymiaru — nowej okoliczności w rozumieniu art. 84 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 9 maja 1932 l. rej. 4986/30 w sprawie firmy Kinoteatr „Casino", Sp. z ogr. odp. w Warszawie, przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Komisja Szacunkowa uskuteczniła dodatkowy wymiar podatku od obrotu w kwocie 145.188 zł 16 gr i zarazem powzięła w myśl art. 76 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. decyzję, mocą której uznano księgi handlowe Spółki za nieprawidłowe i nie odpowiadające przepisom kodeksu handlowego, albowiem rachunek repertuaru, uwidoczniony w księgach, zgodnie z którym Spółka zeznała obroty, nie obejmuje istotnych wpływów kinoteatru, ponieważ część wpływu Spółka odpisywała na konta osobiste różnych wytwórni filmowych, pokrywając temi sumami koszty handlowe przedsiębiorstwa. W odwołaniu przeciw temu dodatkowemu wymiarowi podatniczka zwalcza przedewszystkiem uznanie ksiąg za nieprawidłowe, podając w uzasadnieniu, że różnica między obrotem, wykazanym w zeznaniu, a figurującym na rachunku repertuaru, wynika z interpretacji pojęcia „przychody brutto", a następnie zarzuca, iż dodatkowy wymiar jest sprzeczny z postanowieniami ustawy, a w szczególności narusza przepisy art. 5 p. 1, art. 76 ust. 3 i 4 oraz art. 84 ustawy. Izba Skarbowa orzeczeniem z 21 grudnia 1929 odwołania nie uwzględniła, podając w motywach, m. i., że prowadzone księgi handlowe są miarodajne do ustalenia obrotu, że jednak będące przedmiotem sporu „partycypia" przychodu kina na rzecz biur kinematograficznych stanowią wydatki przedsiębiorstwa za wynajem filmu i jako takie nie mogą uszczuplać substancji obrotu podatkowego.

Decyzja ta jest przedmiotem skargi do NTA, w której skarżąca zarzuca naruszenie przepisów art. 84 ustawy, wywodząc, że dodatkowo opodatkowane wpływy kasowe nie stanowią „później ujawnionych konkretnych okoliczności", uprawniających władzę do prostowania wymiaru na niekorzyść płatnika; prócz tego, skarżąca kwestjonuje włączenie do podstaw opodatkowania części przychodu, przeznaczonych dla dostawców filmu, stosownie do zawartych z nimi umów, i zarzuca obrazę p. 1 art. 5 ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Skarżąca trafnie zarzuca, że wbrew wymogowi ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., zawartemu w art. 84, nie ujawniono później żadnych takich okoliczności, które uprawniałyby władzę wymiarową do dodatkowego wymiaru. Jak dowodzi treść powołanego przepisu, warunkiem nieodzownym zmiany na niekorzyść płatnika już raz uskutecznionego wymiaru jest, by wyszły na jaw okoliczności natury faktycznej, które poprzednio, t. j.

w czasie uskutecznienia pierwotnego wymiaru, już wprawdzie istniały, lecz władzy wymiarowej nie były znane i wskutek tego nie były brane pod uwagę.

W rozpoznawanej sprawie władza pozwana za taką okoliczność faktyczną uznała stwierdzenie do protokółu badania ksiąg, dokonanego po zakończeniu pierwotnego postępowania wymiarowego, że rachunek repertuaru, przedstawiony w księgach, nie obejmuje istotnych wpływów, gdyż część tychże odpisywała Spółka na konta osobiste różnych wytwórni filmowych, opłacając tym sposobem koszty handlowe przedsiębiorstwa. Okoliczność ta jednak była, a przynajmniej mogła być znana władzy już w toku postępowania wymiarowego, skoro skarżąca na poparcie swego zeznania zaofiarowała księgi handlowe i te księgi zostały zbadane w dniu 25 stycznia 1928. Jeżeli zaś władza pozwana przy pierwotnym wymiarze nie zaznajomiła się dostatecznie z konkretnym materjałem faktycznym, którym rozporządzała, lub nie wykorzystała go należycie, to z tego nie wynika, aby dane, w księgach handlowych Spółki zawarte, mogły w stosunku do władzy uchodzić za nieujawnione w pierwotnem postępowaniu. W stosunku więc do tych danych nie zachodzi istotny wymóg ustawy późniejszego ujawnienia, dlatego też nie mogą one uzasadniać późniejszego prostowania wymiaru na niekorzyść płatnika na zasadzie art. 84 ustawy.

Skoro zatem w postępowaniu, zmierzającem do dodatkowego wymiaru podatku, nie ujawniono, według stanu akt, nowych okoliczności, poprzednio nieznanych, NTA uznał za uzasadniony zarzut skargi naruszenia art. 84 ustawy, wobec czego, nie wdając się w rozpoznanie innych zarzutów skargi, jako w tym stanie sprawy bezprzedmiotowych, uchylił zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą.

Teza, uchwalona przez NTA, jest specjalnie ciekawa, gdyż jednocześnie Reichsfinanzhof, zajmując się identyczną kwestją, uchwalił na podstawie prawie analogicznego przepisu (§ 222 Reichsabgabenordnung — odpowiada § 212 Reichsabgabenordnung starej numeracji) diametralnie odmienną tezę. Jak to wynika z tekstu wyroku, podanego w „Steuer und Wirtschaft" (Nr. 812/1932), Reichsfinanzhof doszedł do wniosku, że dodatkowy wymiar jest dopuszczalny, o ile władza wymiarowa oparła się na protokóle rewizji ksiąg handlowych, a płatnik wiedział lub mógł był poznać, że w protokóle tym zawarte są omyłki.

Mamy więc przed sobą w kwestji dopuszczalności dodatkowego wymiaru z powodu nowych okoliczności, polegających na niedokładnem pierwotnie zbadaniu ksiąg, dwa poglądy: polski — liberalny, nie dopuszczający do dodatkowego wymiaru, i niemiecki — fiskalny, uważający taki wymiar za dopuszczalny.

Dla jasności podkreślić należy, że obydwa najwyższe trybunały, rozpatrywały w wyrokach, o których mowa, tylko ten wypadek, gdy rewident przy rewizji przeoczył pewne okoliczności, zawarte w księgach, a istotne dla wymiaru; natomiast inne powody dodatkowego wymiaru z omawianą przez nas kwestją nic wspólnego nie mają.

NTA wychodzi z założenia, że władza, mając dostęp do ksiąg, ponosi konsekwencje niedokładnej rewizji. Jeżeli wyjść z założenia, że podatnik i władza są przy wymiarze podatku do pewnego stopnia równouprawnione i że podatnik dopełnia w całości swoich obowiązków, gdy przedstawia księgi do rewizji — tezie NTA nie można odmówić słuszności.

Z innych atoli założeń dochodzi Reichsfinanzhof do swoich poglądów: nie uznaje widocznie równouprawnienia stron w postępowaniu wymiarowem i kieruje się raczej zasadą bonae fidei w tem postępowaniu.

Który z najwyższych trybunałów ma rację? Jestem zdania, że obydwa wyroki są słuszne. Różnica zapatrywań nie jest skutkiem różnej interpretacji oderwanego identycznego przepisu, lecz wynika z całokształtu poglądów na zasady postępowania podatkowego. Przypatrzmy się tej kwestji z odwrotnej strony: Czy władza z urzędu powinna uwzględnić okoliczności korzystne dla płatnika, o ile on z nieświadomości lub przeoczenia zaniechał to uczynić? W myśl § 204 Reichsabgabenordnung na władzy podatkowej niemieckiej obowiązek ten ciąży. Możemy więc też dla Niemiec vice versa dedukować, że podatnik obowiązany jest rzeczywiście współdziałać z władzą podatkową, t. zn. obowiązany jest zwrócić władzy uwagę na okoliczności dla siebie niekorzystne. W Polsce natomiast nie posiadamy przepisu analogicznego. To też konsekwentnie przyjąć należy, iż podatnik nie ma takiego obowiązku.

Przyznać należy, że system ustawowy niemiecki i wypływająca stąd judykatura jest bardziej nowoczesna i stanowić powinna wzór dla reformy postępowania podatkowego w Polsce.

Władysław Józef Szatensztejn

39.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Ocena przyczyny niezłożenia zeznania w terminie.

Dokonana przez władzę ocena, czy przyczyna niezłożenia zeznania w terminie jest ważna a nieuchronna, podlega kontroli NTA w ramach przepisu art. 3 lit. b) ustawy o NTA (poz. 400/26 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 3 października 1932 l. rej. 5057/30 w sprawie Mojżesza Lipschütza w Chrzanowie przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

... Na zasadzie art. 86 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. prawo wniesienia odwołania nie przysługuje temu płatnikowi, który bez udowodnienia ważnej a nieuchronnej przyczyny, wbrew przepisom art. 52, 54 i 55, bądź wcale nie złożył zeznania, bądź złożył je po terminie. Z przytoczonego przepisu wynika, że prawo wniesienia odwołania przez płatnika, obowiązanego do złożenia zeznania, który jednak takiego zeznania bądź wcale nie złożył, bądź złożył je po terminie, uzależnione jest od wykazania ważnej a nieuchronnej przyczyny, zachodzącej po stronie płatnika.

W niniejszej sprawie płatnik złożył zeznanie po upływie terminu. Jednakże zaraz po wniesieniu zeznania płatnik usprawiedliwił spóźnienie terminu chorobą i na dowód tej choroby załączył świadectwo lekarskie.

Prawodawca w art. 86, uzależniając prawo wniesienia odwołania przez płatnika, obowiązanego do złożenia zeznania, który to zeznanie złożył po terminie, od wykazania ważnej a nieuchronnej przyczyny, nie określa, co rozumieć należy przez ważną a nieuchronną przyczynę oraz jakie wypadki do tego rodzaju przyczyn należy zaliczyć. Ocena przeto w każdym poszczególnym przypadku zarówno, czy przyczynę niezłożenia zeznania w terminie, przytoczoną przez płatnika, należy uznać za „ważną a nieuchronną", jak też czy ta przyczyna została udowodniona, należy do władzy, powołanej do rozstrzygania odwołania. Ocena taka, dokonana w granicach, pozostawionych swobodnemu uznaniu władzy, t. zn. nie mająca cech dowolności, usuwa się z pod rozpoznania przez Trybunał (art. 3 lit. b ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.). Trybunał musi mieć jednak w każdym konkretnym wypadku możność wykonania zastrzeżonego mu w art. 1 powołanej ustawy prawa kontroli, czy decyzja władzy nie nosi cech dowolności, to też władza winna w tym celu ujawnić czy to w aktach sprawy, czy to w samej decyzji te kryterja, na których się w swej ocenie oparła.

Gdy w rozpoznawanej sprawie pozwana władza powyższemu wymogowi zadość nie uczyniła, albowiem ani akta, ani zaskarżona decyzja danych, o których wyżej jest mowa, nie ujawniają, przeto Trybunał, nie mając możności wykonania kontroli co do legalności zaskarżonej decyzji, uznał, że stan sprawy wymaga w powyższym kierunku uzupełnienia i uchylił zaskarżoną decyzję na zasadzie art. 19 ustawy o NTA.

40.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sposób doręczenia podatnikowi zawiadomienia o posiedzeniu Komisji Odwoławczej.

Doręczenie zawiadomienia w myśl art. 90 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. do rąk pracownika przedsiębiorstwa w lokalu tegoż czyni zadość wymogowi prawidłowego doręczenia. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1932 l. rej. 3299/30 w sprawie Erny Blitz w Krakowie przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Ustawa z 15 lipca 1925 o państwowym podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. nie ustanawia specjalnego sposobu doręczania podatnikowi zawiadomień o terminie wyznaczonym do rozpatrzenia odwołania, a zatem nie wymaga doręczenia wyłącznie do rąk podatnika. Artykuł 90 tej ustawy, nakazując doręczanie takich zawiadomień, mówi jedynie, że w razie wyrażenia przez płatnika w odwołaniu życzenia złożenia ustnych wyjaśnień, należy go zawiadomić o terminie rozpatrzenia odwołania.

Ponieważ zatem ustawa o państwowym podatku przemysłowym nie przewiduje sposobu doręczania tego rodzaju zawiadomień płatnikowi, a rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 o postępowaniu administracyjnem poz. 341 Dz. Ust. w części, dotyczącej rozdziałów III — XVI, między któremi znajduje się rozdział co do wezwań i doręczeń, nie rozciąga się na postępowanie w sprawach, dotyczących państwowych podatków bezpośrednich, stosować w tej mierze należy ogólne zasady postępowania....

Nie ulega kwestji, że, zgodnie z ogólnemi zasadami postępowania, doręczenie dokonane w lokalu handlowym firmy do rąk pracownika tej firmy nie może być uznane za nieprawidłowe....

41.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Uzupełnienie wymiaru.

Prawo instancji odwoławczej zarządzenia uzupełniającego wymiaru podatku przemysłowego nie ogranicza się do przedmiotów, które stały się sporne wskutek odwołania podatnika, lecz rozciąga się na cały wymiar podatku.

Wyrok NTA z 6 maja 1932 l. rej. 273/30 w sprawie Ch. Bendera i M. Cytryna w Mławie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

... Ustęp 2 art. 91 ustawy o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust. stanowi: jeżeli instancja odwoławcza, załatwiając jednostronne odwołanie podatnika, przyjdzie do przekonania, że podatek wymierzono w kwocie za niskiej, to orzeka odrzucenie odwołania i zwraca sprawę I instancji celem uzupełnienia postępowania wymiarowego.

Z powyższego postanowienia ustawy wynika, iż prawo instancji odwoławczej zarządzenia uzupełniającego wymiaru podatku przemy-

słowego, przy sposobności załatwienia odwołania podatnika, nie jest bynajmniej ograniczone zarzutami odwołania, względnie dziedziną zagadnień, które stały się spornemi dopiero z powodu odwołania podatnika, lecz rozciąga się na cały dany wymiar podatku, t. j. tak wysokość ustalonego obrotu, jak i wysokość stawki podatkowej. Konsekwencją powyższego jest, iż także podatnik, który zwalczał w odwołaniu tylko wysokość ustalonego obrotu, uznając wysokość stawki podatkowej za odpowiednią, pociągnięty być może drogą uzupełniającego postępowania w myśl ustępu 2 art. 91 ustawy do obowiązku uiszczenia wyższej stawki podatkowej, o ile instancja odwoławcza, odrzucając odwołanie w płaszczyźnie wysokości ustalonego obrotu, uzna ustaloną w postępowaniu wymiarowem stawkę podatkową za nieodpowiednią. Powoływanie się skarżącego na zasadę niedopuszczalności „reformatio in peius" byłoby słuszne, gdyby przepis art. 91 ust. 2 ustawy nie stwarzał właśnie wyjątku od powyższej zasady.

Gdy zatem w rozpoznawanej sprawie instancja odwoławcza, odrzucając odwołanie podatnika w płaszczyźnie wysokości sumy obrotu podatkowego, zarządziła uzupełniający wymiar w płaszczyźnie stawki podatkowej, to zaskarżona decyzja wydana została zgodnie z postanowieniem ustępu 2 art. 91 ustawy i NTA w powyższem postępowaniu nie mógł się dopatrzeć naruszenia form postępowania względnie obrazy prawa....

42.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zaskarżalność decyzyj Komisyj Odwoławczych, wydanych na sprzeciw przewodniczącego.

Przepis § 86 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym (poz. 560/25 Dz. Ust.) należy rozumieć w sensie nadanego podatnikom uprawnienia, z którego korzystać mogą, lecz nie muszą.

Wyrok NTA z 13 kwietnia 1932 l. rej. 1185/30 w sprawie Jana Torbickiego w Dobrzyniu przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

... Uwzględniając częściowo sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, Komisja Odwoławcza decyzją z 13 listopada 1929 podwyższyła obrót podatnika do kwoty 45.400 zł.

W skardze przeciw powyższej decyzji Komisji Odwoławczej podatnik zarzuca, iż ustalenie obrotu nie jest zgodne ze stanem faktycznym. . . .

Pozwana władza wnosi w odpowiedzi o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej, zarzucając, że od decyzji Komisji Odwoławczej podatnik nie wniósł przysługującego mu na zasadzie § 86 rozporządzenia Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust. odwołania, tem samem nie wyczerpał administracyjnego toku instancyj.

NTA rozważył, co następuje:

Przedewszystkiem NTA wbrew stanowisku pozwanej władzy, zajętemu w odpowiedzi na skargę, uznał zaskarżone orzeczenie za orzeczenie wydane w ostatniej instancji w rozumieniu przepisu ust. 2 art. 1 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., z postanowienia bowiem ustępu ostatniego w związku z ustępem 1 art. 91 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. wynika, że od decyzji instancji odwoławczej, wydanej zarówno na odwołanie, jak też na sprzeciw przewodniczącego Komisji Szacunkowej, przysługuje tak podatnikowi, jak i przewodniczącemu Komisji Odwoławczej prawo wniesienia skargi do NTA, ponieważ ustawa w powyższym przepisie mówi o decyzji instancji odwoławczej w o g ó l e, a zatem wydanej tak na odwołanie, jak i na sprzeciw przewodniczącego Komisji Szacunkowej. Jeżeli Minister Skarbu w ustępie 3 § 86 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku przemysłowym przyznał podatnikom prawo wniesienia odwołania od decyzji instancji odwoławczej, podwyższającej podatek wskutek uwzględnienia sprzeciwu przewodniczącego, to przepis ten rozporządzenia wykonawczego rozumieć należy wyłącznie w sensie uprawnienia, nadanego podatnikom, z którego korzystać mogą, lecz nie muszą. Wobec tego NTA pominął podniesiony przez pozwaną władzę zarzut niewyczerpania administracyjnego toku instancyj i przystąpił do merytorycznego rozpatrzenia sprawy. . . .

43.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Zwrot podatku na zasadzie art. 93 ustawy. Wznowienie postępowania.

Nie można domagać się zwrotu kwot, wpłaconych na podstawie prawomocnych nakazów płatniczych i zgodnie z treścią tych nakazów, na zasadzie art. 93 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. jako wpłaconych nadmiernie lub niewłaściwie.

Wyrok NTA z 14 października 1932 l. rej. 5351/30 w sprawie Sp. Akc. Budowy i Eksploatacji Zakładów Kąpielowych w Polsce przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1923, 1924 i 1925.

... Podaniem z 25 października 1929 zwróciła się Spółka do Izby Skarbowej z żądaniem zwrotu podatku w kwocie 2.026,91 zł za okres od 1 stycznia 1923 do 1 lipca 1925, wymierzonego od zeznanych omyłkowo przez Spółkę kwot komornego z domów, będących jej własnością, jako nie stanowiących obrotu w rozumieniu art. 5 ustawy o podatku przemysłowym, na zasadzie art. 93 tejże ustawy. Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie załatwiła podanie Spółki odmownie wobec niewniesienia przez Spółkę w przepisanym terminie odwołań od wymiarów i wobec uprawomocnienia się tychże wymiarów. Odwołania od powyższej decyzji Izby Skarbowej Ministerstwo Skarbu decyzją z 9 kwietnia 1930 nie uwzględniło z powodów, przytoczonych w decyzji Izby.

W skardze na powyższą decyzję Ministerstwa Skarbu Spółka zarzuca pogwałcenie istotnych form postępowania, w szczególności obrazę przepisów art. 9 i art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust., albowiem pominięta została ta istotna okoliczność, iż Spółka przez pomyłkę zeznała jako obrót kwoty, nie stanowiące obrotu, podlegającego opodatkowaniu, że zatem podatek, uiszczony skutkiem błędu, podlega zwrotowi na zasadzie art. 93 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym i na zasadzie § 87 rozporządzenia wykonawczego Ministra Skarbu.

Pozwana władza wnosi w odpowiedzi o oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

NTA przychylił się do wniosku pozwanej władzy z następujących powodów:

Ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym nie zawiera przepisu, któryby uprawniał płatnika do żądania zwrotu kwot podatku, wpłaconych na podstawie prawomocnych orzeczeń wymiarowych; w szczególności takiego uprawnienia nie można bynajmniej wysnuć z przepisu art. 93. W wypadku bowiem, gdy wymiar podatku oparty zostanie na mylnych przesłankach czy to faktycznych, czy też prawnych, płatnikowi przysługuje na zasadzie art. 85 ustawy prawo zwalczania takiego wymiaru w przewidzianym w tym artykule terminie w drodze odwołania się do instancji wyższej; jeśli jednakże płatnik z prawa tego nie skorzysta i z wymiarem się pogodzi, to skutki takiego zachowania się sam oczywiście sobie przypisać musi. W konkretnej sprawie nie jest sporne, że Spółka przeciw uskutecznionym wymiarom podatku odwołań nie wnosiła, że zatem te wymiary urosły

w moc prawa, t. zn. nabyły mocy obowiązującej zarówno wobec samej Spółki, jak i wobec władzy, która je wydała. Zmiana takich prawomocnych wymiarów mogłaby nastąpić tylko w drodze wznowienia postępowania, o ileby zostały ujawnione nowe okoliczności faktyczne lub środki dowodowe, dla sprawy istotne, i to takie, których płatnik nie mógł podnieść w toku samego postępowania administracyjnego, którato warunki w niniejszym wypadku nie zachodzą.

Skoro tedy skarżąca Spółka wpłaciła podatek na podstawie prawomocnych nakazów płatniczych i zgodnie z treścią tychże nakazów, to nie może twierdzić, że wpłata podatku nastąpiła „nadmiernie lub niewłaściwie" i domagać się zwrotu na zasadzie art. 93 ustawy o podatku przemysłowym.

Z powyższych powodów Trybunał oddalił skargę na zasadzie art. 26 ustawy o NTA, jako nieuzasadnioną.

44.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — opodatkowanie obrotu przy skupie.

Spółdzielnie, prowadzące skup zawodowy, mogą korzystać z ulgi, przewidzianej w art. 95 p.1 lit. b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 17 października 1932 l. rej. 787/30 w sprawie „Buducznist", Kooperatywy z ogr. odp., przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Skarżąca złożyła w Urzędzie Skarbowym w Tarnopolu zeznanie o obrocie, osiągniętym w r. 1928 z prowadzonego przez nią przedsiębiorstwa skupu zboża w Borkach Wielkich, wykazując obrót w sumie zł 51.370,64 i powołując się na księgi handlowe. Od decyzji Urzędu Skarbowego, ustalającej obrót płatniczki w sumie zł 51.371 i wymierzającej podatek od tej sumy według ½% stawki podatkowej, skarżąca odwołała się do Izby Skarbowej, prosząc o unieważnienie części wymiaru i motywując swoje odwołanie tem, że odwołująca się jest członkiem rewizyjnego związku ukraińskich kooperatyw we Lwowie i z tego powodu płaci podatek od ¼ części obrotu, a nie od całości obrotu. Izba Skarbowa decyzją z 31 października 1929 odwołania nie uwzględniła, ponieważ po myśli art. 95 p. 1 b) ustawy z ulgi korzystają handle towarowe lub przedsiębiorstwa przemysłowe, a nie skupy.

Decyzję tę płatniczka zaskarżyła do NTA. W skardze podnosi zarzut 1) co do opodatkowania jej od całości obrotu, a nie od czwar-

tej części, przez co został obrażony art. 95 p. 1 b) ustawy, chociaż bowiem w tym przepisie prawa niema mowy o skupie, to jednak w końcowym ustępie jest mowa o wszystkich obrotach, przewidzianych w art. 5 p. 1, a zatem i o obrotach ze skupu zawodowego; 2) ewentualnie co do obrazy art. 95 p. 2, gdyż w każdym razie winna była ulegać opodatkowaniu połowa obrotu, a nie całość.

NTA w ramach skargi rozważył, co następuje:

Na zasadzie art. 95 p. 1 b) ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz. Ust., w spółdzielniach, działających na zasadzie ustawy z 29 października 1920 o spółdzielniach poz. 733 Dz. Ust., należących do związków rewizyjnych w rozumieniu art. 68 i 70 tejże ustawy, prowadzących handel towarowy lub przedsiębiorstwa przemysłowe, za obrót przyjmuje się jedną czwartą część sum, określonych w art. 5 p. 1, 7 i 8 powołanej ustawy o podatku przemysłowym.

Jak z przepisu tego wynika, przewidziana tamże ulga służy spółdzielniom, które — poza innemi wymogami — prowadzą „handel towarowy lub przedsiębiorstwa przemysłowe“, przyczem oznaczenie ulgi ujęte jest w słowach: „za obrót przyjmuje się jedną czwartą część sum, określonych w art. 5 punktach 1, 7 i 8“. Przepis zaś art. 5 p. 1 ustawy, który tu wchodzi w rachubę, — punkty bowiem 7 i 8 dotyczą wyłącznie przedsiębiorstw przemysłowych, — zajmuje się obrotem nietylko handlu towarowego, lecz także skupu zawodowego, głosząc, iż za obrót uważa się „w przedsiębiorstwach handlu towarowego, względnie skupu zawodowego w celu odsprzedaży wewnątrz Państwa — sumę przychodu brutto za towary: sprzedane za gotówkę, wymienione, lub sprzedane na kredyt“ . . . O ile zatem chodzi o ustalenie obrotu, to ustawa stawia w tym przepisie handel towarowy ze skupem zawodowym narówni, biorąc za podstawę opodatkowania sumę przychodu, osiągniętą ze sprzedaży za gotówkę, wymiany lub sprzedaży na kredyt. Wyjątek zachodzi tylko przy skupie celem wywozu zagranicę, gdzie wskutek niemożności przyjęcia, jako podstawy opodatkowania, ceny, decyduje wartość wywiezionego towaru. Skoro tedy ustawa w art. 95 p. 1 lit. b) wymienia p. 1 art. 5 bez żadnych zastrzeżeń lub ograniczeń i skoro w tymże punkcie objęte są nietylko obroty handlu towarowego, lecz również skupu zawodowego, który ustawa pod względem obrotu traktuje z handlem towarowym narówni, to dojść należy do wniosku, że użyte w powołanym przepisie art. 95 p. 1 lit. b) ustawy wyrażenie „handel towarowy“ ma znaczenie obszerniejsze, t. j. obejmuje zarówno handel towarowy w ścisłem tego słowa znaczeniu, jak i skup zawodowy.

Jakkolwiek taryfa w części II, A I, kategorja trzecia l. 2 mówi o zakładach handlu towarowego, należących do spółdzielni, to ma na uwadze handel towarowy w ścisłem tego słowa znaczeniu i nie dowodzi to bynajmniej, że tylko takim spółdzielniom chciał ustawodawca przyznać ulgę z art. 95 p. 1 b) ustawy. Po pierwsze bowiem, część II taryfy zajmuje się wyłącznie podziałem przedsiębiorstw na kategorje dla oznaczenia ceny świadectwa przemysłowego, a po drugie, powołane wyżej postanowienie zawiera tylko specjalną ulgę dla spółdzielni, trudniących się właśnie handlem towarowym w ścisłem tego słowa znaczeniu, co w braku pozytywnego przepisu ustawy nie może być uznane za wyraz woli ustawodawcy wykluczenia spółdzielni, prowadzących skup zawodowy, od ulgi wbrew treści art. 95 p. 1 b) w związku z art. 5 p. 1 ustawy.

Ponieważ pozwana władza, wbrew powyższej wykładni, odmówiła skarżącej w zaskarżonej decyzji ulgi, przewidzianej w art. 95 p. 1 lit. b) ustawy, przeto Trybunał uznał tę decyzję za niezgodną z ustawą i uchylił ją na zasadzie art. 26 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust.

45.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Hurt. „Partja“ towaru.

1. Pojęcie sprzedaży hurtowej w rozumieniu art. 7 ustawy o podatku przemysłowym zarówno w brzmieniu dawnem, jak i znowelizowanem przez ustawę z 19 grudnia 1931, stosuje się do wymiaru podatku od obrotu, nie naruszając decydujących o klasyfikacji przedsiębiorstwa postanowień lit. A I części II taryfy.

2. Pojęcie „partji“ towaru jest kwestją faktu, zależną od rodzaju towaru, jego ceny, sposobów zakupu i sprzedaży, miejscowych zwyczajów handlowych i innych okoliczności, bądź notorycznie znanych, bądź stwierdzonych przez rzeczoznawców.

3. Wyrażenie „sprzedaż głównie kupcom i przemysłowcom“ (lit. A I części II taryfy) ma na widoku cele handlowe i przemysłowe.

4. Handlem hurtowym jest sprzedaż przeważnie w większych ilościach (partjami) towarów głównie kupcom i przemysłowcom, nabywającym towar w celach handlowych i przemysłowych.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 21 marca 1932 II. 2 K. 158/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Józefa G., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu

Okręgowego w Lublinie z 13 listopada 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok z powodu obrazy art. 358 i 377 k. p. k. w związku z przepisem kategorji pierwszej rozdz. I lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym uchylił.

...Po znowelizowaniu przez ustawę z 19 grudnia 1931 poz. 881 Dz. Ust. artykułu 7 ustawy o podatku przemysłowym, pojęcie handlu towarowego, a właściwie sprzedaży hurtowej, gdyż zakup hurtowy, przy ustalaniu wysokości podatku przemysłowego, nie gra roli, otrzymało dwa różne ustawowe określenia. A mianowicie: przepis kategorji pierwszej rozdz. I lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym określa sprzedaż hurtową jako „zbyt wszelkiego rodzaju towarów przeważnie w większych ilościach (partjami), głównie kupcom i przemysłowcom", natomiast art. 7 tejże ustawy — jako „zbyt wszelkiego rodzaju towarów przez przedsiębiorstwo handlowe kupcom i przemysłowcom, kółkom rolniczym i producentom rolnym, oraz przedsiębiorstwom państwowym i komunalnym, tudzież instytucjom ubezpieczeń społecznych celem odprzedaży lub produkcji, a jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa komunikacyjne, także celem eksploatacji, w innych zaś wypadkach — w ładunkach lub ilościach wagonowych". Dwukrotne użycie w art. 7 w nowej redakcji wyrażenia „sprzedaż hurtowa w rozumieniu niniejszego artykułu" wskazuje, że ustawodawca nie miał zamiaru dać w art. 7 zasadniczego i ogólnego pojęcia prawnego sprzedaży hurtowej, lecz, mówiąc o sprzedaży hurtowej, „podlegającej ulgowej stawce podatkowej", ograniczył się jedynie do oportunistycznego wyliczenia okoliczności, dających podstawę do przyznania ulgowej stawki przy wymiarze podatku od obrotu i tym sposobem jakby potwierdził przepis ostatniego ustępu § 24 rozporządzenia wykonawczego, stanowiącego, że „niniejsze określenie sprzedaży hurtowej ma jedynie zastosowanie do wymiaru podatku od obrotu i w niczem nie narusza postanowień części II załącznika do art. 23, dotyczących klasyfikacji przedsiębiorstw". W powyższych warunkach należy uznać, że i po ostatniej nowelizacji ustawy o podatku przemysłowym pozostał stan rzeczy, przy którym ten sam płatnik przy ustalaniu wysokości świadectwa przemysłowego może być uważany za detalistę, a przy wymierzaniu podatku od obrotu — za hurtownika, lub odwrotnie.

Pojęcie zatem sprzedaży hurtowej, mające znaczenie przy klasyfikacji przedsiębiorstwa handlowego, wymaga stwierdzenia dwóch cech: przeważającej ilości wypadków sprzedaży towaru partjami i większości szczególnego kontyngentu kupujących — kupców i przemysłowców. Definicji pojęcia partji towaru nie daje ustawa, nie znajdujemy jej zresztą nawet w rozporządzeniu wykonawczem do niej.

Z określenia sprzedaży hurtowej przez art. 7 ustawy możnaby wnosić, że ustawodawca za większą ilość towaru uznaje ładunek wagonowy, lecz miary tej nie można przyjąć bezwzględnie przy klasyfikacji przedsiębiorstwa, po pierwsze — ze względów formalnych, a mianowicię, w myśl postanowienia ostatniego ustępu § 24 rozporządzenia wykonawczego, a powtóre — z uwagi, iż pojęcie partji, oczywiście, nie może być jednakowe dla wszystkich towarów, nie można np. porównać wagonu herbaty z wagonem cementu, według bowiem zwyczajów handlowych partję herbaty stanowi już skrzynka a 40 kg. wagi, partję cementu zaś — ładunek wagonowy. Wobec tego, pojęcie partji towaru jest kwestją faktu, pozostawioną uznaniu władz skarbowych i sądu, zależną od rodzaju towaru, jego ceny, sposobów zakupu i sprzedaży, miejscowych zwyczajów handlowych i innych okoliczności, bądź notorycznie znanych, bądź stwierdzonych przez rzeczoznawców.

Zdanie „sprzedaż głównie kupcom i przemysłowcom", stanowiące dosłowny przekład z rosyjskiego, zrozumiałe jest na tle dawniejszych postanowień o „gildjach kupieckich" w Królestwie Polskiem, zatwierdzonych ukazem z 28 maja 1851. W myśl art. 1 i 6 tych postanowień, sprzedażą hurtową nazywała się sprzedaż towarów „innym handlującym do dalszego handlu", a więc wyrażenie: sprzedaż kupcom i przemysłowcom powinno być uzupełnione zdaniem „dla celów handlowych i przemysłowych", sprzedaż bowiem kupcowi lub przemysłowcowi towaru dla jego własnego użytku nie może być, ze względu tylko na osobę kupującego, uznana za hurtową. Z drugiej strony, wyraz „głównie" wskazuje, że sprzedaż nie traci cechy hurtowej przy zbyciu towaru partjami wprost konsumentowi, czyli że cecha „sprzedaż partjami" jest główna, a kontyngent kupujących — tylko uzupełniająca. W każdym jednak razie, wobec obowiązku ścisłej wykładni przepisów fiskalnych, należy uznać, że dla bytu „sprzedaży hurtowej" w rozumieniu rozdz. I lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym konieczne jest ustalenie obu rzeczonych cech.

Z tych względów cechą handlu hurtowego, decydującą o przynależności przedsiębiorstwa do kategorji pierwszej świadectwa przemysłowego, jest sprzedaż towaru w ilościach, któreby sąd, na podstawie okoliczności faktycznych, rodzaju towaru, jego ceny, przyjętych w danej miejscowości zwyczajów i pojęć kupieckich i t. d., mógł uznać za „większe", i przytem pod warunkiem, ażeby wypadki sprzedaży w większych ilościach stanowiły „przeważną" część ogólnej ilości transakcyj handlowych oraz ażeby „głównym", czyli również przeważającym ilościowo, elementem kupujących byli kupcy i przemysłowcy, nabywający towar dla celów handlowych lub przemysłowych. . .

46.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Świadectwa przemysłowe: Pojęcie handlu specjalnego.

Specjalny handel (część II A. I. kategorja druga l. 3 załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym) wymaga istnienia wyboru przedmiotów danego gatunku, tudzież, by handel temi towarami był, jeżeli nie głównym, to w każdym razie znacznym przedmiotem obrotu u danego kupca.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 9 lutego 1932 II. 4 K. 999/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Klary G., oskarżonej z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., od wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach z 3 września 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

W myśl części II A. I. kategorja druga l. 3 d) załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, do kategorji II należy nie każdy handel towarami gumowemi, ale tylko handel specjalny. Specjalnym handlem w zakresie danych towarów można nazwać tylko handel, obejmujący co najmniej pewien dział odnośnych wyrobów, jako przedmiot sprzedaży. Wynika stąd konieczność bytu dwu warunków: istnienia wyboru przedmiotów danego gatunku oraz tego, aby handel temi towarami był, jeżeli nie głównym, to w każdym razie znacznym przedmiotem obrotu u danego kupca. Bez ustalenia powyższych warunków nie można mówić o handlu specjalnym w rozumieniu wyżej wskazanych przepisów. . . .

47.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Sprzedaż gazet. Obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego przez pośrednika przy sprzedaży gazet.

1. Sprzedaż gazet nie jest handlem towarowym, lecz przedsiębiorstwem sui generis.

2. Odprzedaż przez pośrednika ulicznym sprzedawcom numerów gazety, nabywanych w administracji pisma, zobowiązuje do wykupienia świadectwa przemysłowego na podstawie rozdz. XII lit. A części II taryfy; rozmiar takiego przedsiębiorstwa określa się ilością zatrudnionych pracowników bez względu na klasę miejscowości.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 26 lutego 1932 II. 2 K. 1341/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Ebera B., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu Okręgowego w Wilnie z 25 marca 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. w związku z przepisami rozdz. I i XII części II lit. A załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym zaskarżony wyrok uchylił.

Obowiązująca ustawa o podatku przemysłowym w przedmiocie sprzedaży książek, gazet i wogóle druków posiada w części II lit. A taryfy trzy przepisy: rozdz. XII o księgarniach, rozdz. XXI o wydawnictwach utworów drukowanych i w kategorji V rozdz. I przepis o handlu obnośnym książkami i gazetami. Ponadto okólnik Ministerstwa Skarbu z 31 grudnia 1926 D.P.O. 15554/III reguluje sprzedaż pism i gazet z koszyków, stanowiąc, że te przedsiębiorstwa, o ile nabycie świadectwa przemysłowego mogłoby zagrażać egzystencji gospodarczej płatnika, mogą być zupełnie zwolnione od tego obowiązku. Natomiast ani ustawa, ani praktyka Ministerstwa Skarbu nie regulują wcale obowiązku podatkowego w stosunku do pośrednika, przez którego wydawnictwo pism codziennych sprzedaje swój nakład roznosicielom ulicznym.

Sąd Okręgowy nie przytoczył w wyroku zasad, na których oparł wniosek, że B. powinien był nabywać świadectwo przemysłowe II kategorji i dopiero z zestawienia z orzeczeniem karnem władzy skarbowej można wnosić, że podstawą do opodatkowania B. było uznanie jego przedsiębiorstwa za handel detaliczny towarowy i zastosowanie doń przepisów o cechach rozmiarów przedsiębiorstwa, dotyczących handlu towarowego, a mianowicie sąd widocznie sprzedawców ulicznych uznał za „drobnych kupców", o których mowa w kategorji drugiej rozdz. I lit. A części II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

Aczkolwiek w ogólnem znaczeniu gazeta jest również towarem, wszakże sprzedaż jej ustawodawca reguluje oddzielnie i poświęca jej rozdziały XII i XXI, uważając ją za przedsiębiorstwo sui generis i ustanawiając dla określenia rozmiarów przedsiębiorstwa inne, niż w handlu towarowym, cechy, a mianowicie, dla księgarni — ilość pracowników, dla wydawnictwa utworów drukowanych — klasę miejscowości. Wobec tego zastosowanie do sprawy niniejszej przepisów rozdziału I lit. A części II o handlu towarowym i poszukiwanie w nich zarówno podstaw do opodatkowania, jak i sposobu określenia rozmiarów przedsiębiorstwa B. było mylne. Podstawy prawnej do opodatkowania B. należy szukać w całokształcie postanowień ustawy o podatku przemysłowym, z przepisów jej bowiem wypływa, że ustawodawca polski uznał za wskazane obłożenie podatkiem przemysłowym najdrobniejszego nawet handlu książkami i gazetami, jakim jest handel

obnośny. żadnych zwolnień, a nawet ulg, poza czynionemi przez Ministerstwo Skarbu w drodze art. 94, ustawa w tej mierze nie zna, i skoro sąd ustalił, że B. prowadził odprzedaż gazety w celach zysku, to zupełnie logicznie i zgodnie z art. 1 i 10 ustawy o podatku przemysłowym przyszedł do wniosku, że B. miał obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego, natomiast, myląc się co do podstawy prawnej opodatkowania jego przedsiębiorstwa, niesłusznie określił kategorję przedsiębiorstwa w myśl przepisów o handlu towarem.

Sprzedaż pisma codziennego przez wydawnictwo, jako wchodząca w pojęcie wydawnictwa, przewidziana jest w rozdz. XXI taryfy, ale rozdział ten nie może mieć zastosowania do przedsiębiorstwa B., sprzedawany bowiem przezeń dziennik nie był jego nakładem, a pozatem klasa miejscowości oczywiście dla tego rodzaju sprzedaży, jako okoliczność obojętna, nie może mieć znaczenia, nie podpada ona również i pod pojęcie sprzedaży gazet z kiosku lub innych małych pomieszczeń stałych, a tem bardziej pod handel obnośny. Pozostaje zatem, zgodnie z twierdzeniem kasacji, uznać, że przedsiębiorstwo B. stanowiło swoistą formę handlu księgarskiego, podpadającą pod przepisy rozdz. XII taryfy, i na mocy tych przepisów powinien był być określony rozmiar tego przedsiębiorstwa. A ponieważ do kategorji II handlu księgarskiego mogą należeć jedynie zakłady, zatrudniające ponad 5 osób, to uznanie B. winnym niewykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji i wymierzenie mu kary w stosunku do ceny tego świadectwa było nieuzasadnione i wymaga uchylenia wyroku z powodu obrazy art. 358 i 377 k. p. k. w związku z przepisami rozdz. I i XII części II lit. A załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

48.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Drogerje (składy apteczne) — kategorja świadectwa przemysłowego.

Drogerje (składy apteczne), prowadzone w miejscowościach I i II klasy (jeżeli nie są handlami hurtowemi), są obowiązane wykupywać świadectwa przemysłowe drugiej kategorji, niezależnie od ilości i jakości sprzedawanych środków leczniczych.

Wyrok Izby II (s. 3) SN z 26 lutego 1932 II. 3 K. 1314/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Stanisława B., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925 poz. 550 Dz. Ust., założonej od wyroku Sądu

Okręgowego w Jaśle z 19 października 1931, na mocy art. 515 k. p. k. kasację oskarżonego Stanisława B. oddalił.

...Oskarżony wywodzi, że sąd wyrokujący mylnie uznał drogerję jego za przedsiębiorstwo handlowe, obowiązane do wykupienia świadectwa przemysłowego II kategorji. Zdaniem oskarżonego, do przedsiębiorstw handlowych, zaliczonych w taryfie, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, do kategorji II należą bezwzględnie tylko apteki, natomiast, o ile chodzi o drogerje, to kwestja zaliczenia ich do tej kategorji zależna jest od stwierdzenia, czy sprzedaje się w nich bądź pachnidła i kosmetyki, bądź też materjały apteczne.

W przedmiocie tych wywodów zauważyć należy, że wspomniana taryfa nie wymienia wyraźnie ani aptek, ani drogeryj, a głosi jedynie ogólnikowo, że do kategorji II należą przedsiębiorstwa, prowadzące handel pachnidłami i kosmetykami, tudzież materjałami aptecznemi (p. 3 lit. a, f, części II A I kategorji drugiej) w stolicy lub w miejscowościach, zaliczonych do I i II klasy.

Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonego wyroku, sąd wyrokujący wyszedł z założenia, że prowadzenie drogerji jest równorzędne z drobnym handlem pachnidłami i kosmetykami, tudzież materjałami aptecznemi, z czego można wnosić, że przyjął już na podstawie samej nazwy przedsiębiorstwa, bez bliższego badania, jakie towary oskarżony rzeczywiście sprzedaje, iż przedmiotem handlu oskarżonego są wspomniane artykuły. Aczkolwiek powszechnie znaną jest rzeczą, że w Małopolsce przedsiębiorstwa, określone mianem „drogerje", trudnią się m. i. sprzedażą pachnideł i kosmetyków, tudzież materjałów aptecznych, okoliczność ta nie zwalnia bynajmniej sądu od pozytywnego stwierdzenia i ustalenia, iż oskarżony w swej drogerji te właśnie towary rzeczywiście sprzedawał, zważywszy jednak, że według wyjaśnień, złożonych przez oskarżonego w postępowaniu przed I instancją, i według twierdzeń kasacji, oskarżony sprzedawał m. i. towarami także artykuły lecznicze i przybory lecznicze, nie można uznać, by zaliczenie przedsiębiorstwa oskarżonego do kategorji II nie było zgodne z ustawą.

Do zaliczenia przedsiębiorstwa oskarżonego do tej kategorji wystarczało w zupełności stwierdzenie, iż sprzedawano w niem którykolwiek z wymienionych wyżej artykułów, skoro więc oskarżony, jak sam przyznaje, sprzedawał środki i przybory lecznicze, to fakt ten wystarczał w zupełności do zaliczenia jego przedsiębiorstwa do II kategorji. W tym stanie rzeczy, gdyby się nawet okazało, że przekonanie sądu było niezgodne z rzeczywistością, okoliczność ta nie zwal-

niałaby wcale oskarżonego od obowiązku wykupienia świadectwa II kategorji.

Wprawdzie oskarżony w kasacji zarzuca, że sprzedawał artykuły lecznicze i przybory lecznicze tylko na małą skalę i w drobnych ilościach, oraz że towary te nie miały charakteru specyfików, ale z przepisów taryfy nie wynika, by ustawodawca niektóre tylko artykuły lecznicze i przybory lecznicze uznawał za materjały apteczne, w szczególności zaś, by pojęcie to ograniczył tylko do t. zw. specyfików. Przeciwnie, użycie ogólnikowej nazwy „materjały apteczne", bez jakiegokolwiek bliższego określenia ich, wskazuje na to, że rozumiał przez nie wszelkie wogóle środki i przybory, służące do leczenia i zapobiegania chorobom, których sprzedażą zajmują się w pierwszym rzędzie apteki.

Okoliczność, że obowiązujące przepisy sanitarne nie wyłączają możliwości sprzedawania pewnych środków leczniczych przez przedsiębiorców, nie posiadających kwalifikacyj zawodowych (wykształcenia farmaceutycznego), nie odbiera tym środkom charakteru materjałów aptecznych i dlatego zarzut oskarżonego, że te artykuły lecznicze, które sprzedawał, mogą być sprzedawane nawet przez sklep towarów mieszanych, nie dowodzi rzekomej niesłuszności zaliczenia jego przedsiębiorstwa do kategorji drugiej, zwłaszcza że, jak już wyżej wspomniano, obowiązek wykupienia odpowiedniego świadectwa wynika nie z nazwy przedsiębiorstwa, lecz z rodzaju dokonywanych w przedsiębiorstwie transakcyj.

Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia pytania, czy przedsiębiorstwo oskarżonego trafnie określono jako obowiązane do wykupienia świadectwa kategorji II, jest również okoliczność, iż oskarżony ze względu na wysokość obrotu miał warunki ubiegania się o przyznanie mu ulgi, przewidzianej w okólniku Ministerstwa Skarbu, przytoczonym w kasacji. Nie sam fakt posiadania tych warunków, lecz dopiero faktyczne uzyskanie ulgi uzasadniałoby po stronie oskarżonego wykupienie świadectwa kategorji niższej, z przewodu zaś wynika, że ulgi takiej oskarżonemu nie przyznano. . . .

49.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wyrąb mięsa i wyrób produktów mięsnych — świadectwo przemysłowe. Pojęcie rzemiosła.

1. Wyrąb mięsa i wyrób produktów mięsnych, jako zajęcie rzemieślnicze, podpada pod dz. XIX lit. C część II załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym.

2. Zajęcie rzemieślnicze pociąga za sobą obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego, o ile zatrudnia co najmniej 2 — 4 robotników, t. j. najemników.

3. Rzemiosłem jest wszelkie zatrudnienie zarobkowe, wykonywane samoistnie i zawodowo, nieprowadzone sposobem fabrycznym, jeżeli należy do rodzaju zatrudnień wymienionych w art. 142 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927.

Wyrok Izby II (s. 4) SN z 5 stycznia 1932 II. 4 K. 848/31.

SN, po rozpoznaniu kasacji Urzędu Prokuratorskiego Sądu Okręgowego w Chojnicach w sprawie Franciszka G., oskarżonego z art. 98 ustawy z 15 lipca 1925, założonej od wyroku tegoż sądu z 30 września 1931, na podstawie art. 512 k. p. k. kasację Prokuratora oddalił.

Kasacja, oparta na p. a) art. 494 k. p. k., żąda uchylenia wyroku i zarzuca obrazę art. 1 lit. a) i art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym przez ich niezastosowanie, gdyż ustalone przez sąd okoliczności stwierdzają, że oskarżony jest obowiązany do wykupu świadectwa przemysłowego IV kategorji.

Sąd orzekający ustalił, że oskarżony, nie wykupiwszy świadectwa przemysłowego, sprzedawał jednorazowo na rynku w Kościerzynie ze straganu mięso wołowe od krowy własnego uboju ze swego gospodarstwa rolnego, że na tę jednorazową sprzedaż miał zezwolenie miejskiego urzędu bezpieczeństwa i porządku publicznego w Kościerzynie, oraz że nie wykonywał sprzedaży samoistnie i zawodowo.

Wyrąb mięsa i wyrób produktów mięsnych nie jest imiennie wskazany w załączniku do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, wobec czego podpada pod dz. XIX lit. C część II, jako zajęcie rzemieślnicze. Na mocy przepisów, dotyczących kategorji VIII tego działu, zajęcie rzemieślnicze pociąga za sobą konieczność wykupienia świadectwa przemysłowego, o ile zatrudnia co najmniej 2 — 4 robotników, t. j. najemników (rozporządzenie Ministra Skarbu z 8 sierpnia 1925 poz. 560 Dz. Ust.).

Rzemiosłem zaś jest wszelkie zatrudnienie zarobkowe, wykonywane samoistnie i zawodowo, nieprowadzone sposobem fabrycznym, jeżeli należy do rodzaju zatrudnień, wymienionych w art. 142 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust. Wobec ustaleń, dokonanych przez Sąd orzekający, oskarżony nie trudnił się rzemiosłem uboju bydła, zaczem nie jest obowiązany do wykupienia świadectwa przemysłowego.

Mylny jest pogląd prawny Prokuratora, jakoby jednorazowa sprzedaż mięsa od krowy własnego uboju podpadała pod czynności określone w art. 1 i art. 2 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym, skoro

sprzedaż ta nie była wykonywana przez oskarżonego w sposób zawodowy, a oskarżony żadnego przedsiębiorstwa handlowego i przemysłowego, ani innego na zysk obliczonego nie prowadził.

Z tych zasad należało kasację Prokuratora oddalić.

50.

PODATEK OD LOKALI.

Termin do rozesłania nakazów płatniczych.

Ustanowiony w § 8 rozporządzenia wykonawczego z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. termin do rozesłania nakazów płatniczych podatku od lokali jest terminem porządkowym. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 13 maja 1932 l. rej. 4585/30 w sprawie Kasy Chorych m. Torunia przeciw Magistratowi m. Torunia w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za lata 1926 — 1929.

...termin, ustanowiony w § 8 rozporządzenia wykonawczego z 29 grudnia 1926 do rozesłania nakazów płatniczych, jest wobec braku sankcji prawnej terminem porządkowym dla władz wymiarowych, niezachowanie zatem tego terminu nie może oczywiście pozbawić władzy ustawowego prawa poboru podatku, względnie skutkować zwolnienia od obowiązku podatkowego....

51.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma, tyczące się nabycia gruntów przez związki komunalne.

Zwolnienie od opłaty stemplowej pism, tyczących się nabycia przez gminę gruntów, niezbędnych do wykonania planu regulacji ulic (art. 54 p. 5 u. o. s.), nie stosuje się do pism, tyczących się nabycia gruntów przez inny związek komunalny.

Wyrok NTA z 24 czerwca 1932 l. rej. 3157/30 w sprawie Powiatowego Związku Komunalnego w Kępnie przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Art. 54 p. 5 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 mówi, iż pisma, tyczące się nabycia przez gminę, drogą kupna, zamiany lub wywłaszczenia, gruntów niezbędnych do wykonania pla-

nu regulacji ulic..., są wolne od opłaty stemplowej. W myśl tego przepisu tylko te pisma są wolne od opłaty stemplowej, któremi gmina nabywa grunta w określonym celu, a nie jakikolwiek inny związek komunalny.

Następnie celem nabycia gruntu winno być wykonanie planu regulacji ulic, co wskazuje, iż ustawodawca nie miał na myśli dróg publicznych, łączących jedne miejscowości z drugiemi, lecz chciał ograniczyć zwolnienie do tych tylko wypadków, gdzie chodzi o regulację ulic według istniejącego planu.

Skarżący mniema, że dokonany wymiar sprzeciwia się ogólnej, przyjętej w prawie skarbowem zasadzie, iż związki komunalne, jako spełniające zadania publiczne, wolne są od wszelkich podatków i opłat stemplowych. I tego zapatrywania nie mógł Trybunał uznać za trafne. W danym wypadku chodzi o opłaty stemplowe, obowiązująca zaś ustawa stemplowa przyznaje zwolnienie od opłat Skarbowi Państwa i związkom samorządowym tylko w wypadkach w ustawie wyszczególnionych (jak w art. 54 p. 2, art. 120 p. 1, art. 137 p. 8, art. 144 p. 1 i 2), zapatrywanie więc powoda, iż związki komunalne są wolne od wszelkich opłat na podstawie ogólnej zasady, przyjętej w prawie skarbowem, nie znajduje w danym wypadku oparcia w ustawie.

Nieuzasadnione jest także twierdzenie powoda, że przysługuje mu uwolnienie od opłat stemplowych od wypisów z aktów notarjalnych, gdyż w myśl wyraźnego brzmienia ustępu ostatniego art. 160 osobom, wymienionym w art. 144, a więc i związkom komunalnym, nie przysługuje uwolnienie od opłat, przewidzianych w art. 157 ustawy.

Z powyższych względów Trybunał uznał, iż przedmiotową skargę, jako nieuzasadnioną, należy oddalić.

Wyżej przytoczony wyrok nasuwa pewne wątpliwości.

NTA uważa, iż art. 54 p. 5 u. o. s. nie ma zastosowania do wypadków, kiedy grunt nabywa powiatowy związek komunalny, a nie gmina, bowiem, jak brzmi wyrok, „w myśl tego przepisu tylko te pisma są wolne od opłaty, któremi gmina nabywa grunta w określonym celu, a nie jakikolwiek inny związek komunalny".

Otóż wydaje się, iż taka interpretacja przepisów ustawy stemplowej trzyma się zbytnio literalnego brzmienia, nie uwzględniając, jak sądzę, należycie ich ducha i myśli ustawodawcy. Stwarzając ten przepis, ustawodawca, jak należy przypuścić, miał zamiar ułatwić samorządom terytorjalnym przez zwolnienie od opłat stemplowych pism, dotyczących nabycia gruntów, wykonanie ciążących na nich obowiązków w zakresie przeprowadzania terenów komunikacyjnych (dróg w szerokiem tego słowa znaczeniu). Z tego punktu widzenia dla ustawodawcy musiało być obojętne, czy obowiązek ten, ciążący na samorządzie, wykonywuje gmina, czy też jakaś inna jednostka samorządowa. Tem mniej, jak sądzę, mógł ustawodawca dążyć do pozbawienia tego prawa powiatowego związku komunalnego, który, jako instytucja nadrzędna i organ nadzorczy nad gminą, ma prawo i obowią-

zek jej faktycznego zastąpienia wówczas, gdy uzna, iż wykonywuje ona powierzone czynności w sposób niewłaściwy. Zresztą praktycznie w wielu wypadkach przepis taki w sensie przez wyrok rozumianym popychałby tylko do omijania prawa przez nakazywanie poszczególnym gminom nabywania gruntów dla późniejszego ich przekazywania związkowi.

Stanowisko, zajęte przez NTA w omawianym wyroku, wydaje się być tem bardziej niesłuszne, iż ustawodawca przewiduje w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 o związkach międzykomunalnych poz. 386 Dz. Ust. tworzenie specjalnych związków międzykomunalnych dla przeprowadzenia poszczególnych zadań, wchodzących w zakres działania samorządu terytorjalnego, a więc m. i. również i związków, przeznaczonych do wykonywania planów zabudowania oraz urządzenia terenów komunikacyjnych (dróg, ulic i t. p.). Wychodząc więc z założeń, na których opiera się omawiany wyrok, należałoby uznać, iż związki takie korzystałyby z mniejszych uprawnień niż poszczególne gminy i art. 57 nie miałby do nich zastosowania. Czy jednak pogląd taki będzie zgodny z zamiarami ustawodawcy, należy wątpić, już chociażby dlatego, że związki te mają powstawać w celu ułatwienia gminom wykonania ciążących na nich obowiązków.

Dalej omawiany wyrok ustala, iż art. 57 u. o. s. stosuje się tylko do wypadków nabywania gruntu na cele regulacji ulic, przeciwstawiając pojęcie to pojęciu drogi i wyjaśniając, iż za drogę należy uważać linję komunikacyjną, „łączącą jedną miejscowość z drugą", a, jak z tej definicji należy wywnioskować, za ulicę — linję, biegnącą wewnątrz pewnej miejscowości.

Otóż wydaje się, że interpretacja ta jest również zbyt literalna i niesłuszna. Jak wynika z art. 4 ustawy o prawie budowlanem, ustawodawca dla oznaczenia terenów komunikacyjnych, przeznaczonych do użytku publicznego, a znajdujących się w samem mieście lub uzdrowisku, używa następujących terminów: droga, ulica, plac i wszelkie tereny, przeznaczone do użytku publicznego. Widzimy więc, że według tych przepisów droga nie jest terenem komunikacyjnym, łączącym jedną miejscowość z drugą, odwrotnie, biegnie ona wewnątrz osiedla. Jak sądzę, różnicę w tych dwóch terminach należy upatrywać w tem, iż „ulice" są to drogi urządzone i odpowiadające wymogom art. 172—174 ustawy o prawie budowlanem, drogi zaś są to te same ulice, lecz jeszcze nie urządzone i nie odpowiadające wymogom cyt. przepisów. Stojąc na tem stanowisku, nie można przypuścić, iżby ustawodawca, formułując przepis art. 57 ustawy stemplowej, miał na myśli tylko wypadki, w których chodzi o „ulice" w wyżej wymienionem znaczeniu, gdyż każda ulica w początkowem swem stadjum będzie lub być może drogą miejską. Literalna interpretacja omawianego przepisu doprowadza również do wniosków nieoczekiwanych, iż jedna i ta sama transakcja nabywania gruntu przez gminę w części, obejmującej przestrzenie, przeznaczone na ulice, nie podlegałaby opłatom stemplowym, w części zaś, dotyczącej gruntów pod place, nie byłaby od opłaty zwolniona, a to ze względu, iż art. 57 u. o. s. mówi tylko o „ulicach", a nie o „placach".

Tu muszę zauważyć, iż najwięcej miarodajne dla tej kategorji zagadnień rozporządzenie Prezydenta o prawie budowlanem i zabudowaniu osiedli właściwie „planu regulacji" nie zna, używa natomiast terminu „plan zabudowania", przyczem plany takie mogą być sporządzane dla kilku osiedli lub części kilku sąsiednich osiedli, a więc muszą obejmować i „drogi" w rozumieniu, nadawanem temu słowu przez wyrok NTA, terenu komunikacyjnego, „łączącego jedną miejscowość z drugą". Jak sądzę, jest to jeszcze jeden pośredni dowód, iż ustawodawca, nadając samorządom pewien przywilej przy nabywaniu gruntów, przeznaczonych do wykonania „planu zabudowania", nie miał zamiaru ograniczenia tego przywileju do wypadków, kiedy chodzi tylko o „ulice" w sensie nadawanym temu terminowi przez wyrok.

Pewna zaś widoczna w tym wypadku nieścisłość w wyrażeniach tłumaczy się tem, iż, niestety, terminologja prawnicza w naszem ustawodawstwie, szczególnie jeżeli chodzi o dziedzinę prawa publicznego, dość jeszcze poważnie szwankuje.

Stąd jednak płynie wniosek, iż interpretację literalną należy stosować jak najoględniej.

Józef Kliński

52.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pisma, stwierdzające pierwszą po ukończeniu budowy umowę o przeniesienie własności budynku wykończonego.

Przejście własności nieruchomości drogą przymusowej licytacji nie jest równoznaczne z umownem przeniesieniem własności, o którem mowa w art. 54 p. 7 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 19 września 1932 l. rej. 1602/29 w sprawie P. Wiktora przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Według art. 54 p. 7 ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust., wolne są od opłaty stemplowej pisma, stwierdzające pierwszą po ukończeniu budowy u m o w ę o przeniesienie własności budynku wykończonego, sporządzone w ciągu lat ośmiu od dnia, w którym zaczęto budynku używać. Sporne jest między stronami w rozpatrywanej sprawie zagadnienie, czy wyrażenie „umowę“, użyte w art. 54 p. 7, obejmuje również uchwałę sądową w przedmiocie przybicia, przewidzianą w § 183 austr. ordynacji egzekucyjnej z 27 maja 1896 Dz. u. p. Nr. 79.

Otóż ustawa o opłatach stemplowych w części drugiej, podającej postanowienia szczegółowe, w rozdziale X pod napisem: „pisma, tyczące się przejścia własności rzeczy nieruchomych“, w art. 52 określa pisma, podlegające opłacie stemplowej, a w szczególności wymienia pod p. 1 pisma, stwierdzające u m o w ę o nabycie nieruchomości (art. 12), pod 2) p i s m a, stwierdzające sprzedaż nieruchomości d r o g ą l i c y t a c j i; pod dalszemi punktami 3, 4, 5, 6 ustawa wylicza pisma, mające charakter aktów urzędowych, jak orzeczenie sądowe, wydane w postępowaniu egzekucyjnem, lub z a s t ę p u j ą c e u m o w ę, wyroki sądów polubownych, akty wywłaszczenia, wreszcie pisma, stwierdzające wykonanie prawa odkupu, odprzedaży lub pierwokupu. Z zestawienia i porównania oraz analizy tych postanowień jest widoczne, że ustawa rozróżnia między pismami o bezspornym

charakterze umownym a pismami, które, jako takie, tego charakteru bezpośrednio nie posiadają. W szczególności wynika z wyliczeń pod 1) i pod 2), że ustawa rozróżnia umowy (sensu stricto) o nabycie nieruchomości od aktów licytacyjnych, dotyczących nieruchomości, i nie identyfikuje pism, stwierdzających sprzedaż nieruchomości drogą licytacji, z umowami w ścisłem znaczeniu prawa prywatnego.

Skoro ustawa o opłatach stemplowych przeprowadza w rozdziale X w art. 52 zróżnicowanie, o którem mowa wyżej, natenczas i zawarte w tymże rozdziale postanowienie art. 54 p. 7 należy oceniać i interpretować z uwzględnieniem owego zróżnicowania. Taka zaś interpretacja prowadzi do wniosku, że uchwała sądowa w przedmiocie przybicia, przewidziana w § 183 austr. ordynacji egzekucyjnej, skutkująca przejście własności z dłużnika na nabywcę przy przymusowej licytacji (§ 237 ordynacji egzekucyjnej), nie może podpadać pod kategorję umowy o przeniesienie własności z p. 7 art. 54 u. o. s.

Twierdzenie skargi, jakoby z ordynacji egzekucyjnej wynikało, iż ustawodawca stworzył fikcję, że licytacyjna sprzedaż nieruchomości jest niczem innem, jak tylko przymusowo „pod egidą sądu" przez zobowiązanego z najlepszym oferentem zawartą umową kupna-sprzedaży, nie może być uznane za trafne, skoro skarga w hipotezie tej wprowadza pojęcie przymusu, sprzeczne z istotą umowy, do której należy „zgodna wola obu stron" (§ 861 kodeksu cywilnego).

Co się tyczy wreszcie „ratio legis", na którą powołuje się skarga, to wobec wyłuszczonego wyżej, jasnego stanowiska, jakie zajmuje w spornej między stronami kwestji ustawa stemplowa, zauważa się jedynie, że, jak słusznie wywodzi pozwana władza w odpowiedzi na skargę, zamiarem ustawodawcy było poparcie sprzedawcy nowej budowli, nie zaś nabywcy, zaś przy sprzedażach egzekucyjnych, przy których nieruchomość bywa zazwyczaj tanio nabywana, zwolnienie od opłaty stemplowej byłoby zwiększeniem korzyści, jaką nabywca już osiągnął przez sposobność nabycia w drodze licytacji.

W wyniku powyższych rozważań NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

Punkt 2 art. 52 u. o. s. jest w pewnej mierze pleonazmem — mianowicie o ile chodzi o licytacje dobrowolne, dokonywane na wniosek dotychczasowego właściciela: taka bowiem licytacja jest u m o w ą, zawartą między właścicielem dotychczasowym a nabywcą licytacyjnym, a zatem mieści się w ramach punktu 1 art. 52. Punkt 2 jest więc potrzebny (jako przeciwstawienie punktowi 1) ze względu na licytacje przymusowe; licytacja bowiem taka polega na decyzji organu urzędowego, powziętej z pominięciem woli dotychczasowego właściciela.

Ratio legis punktu 7 art. 54 wynikła ze spostrzeżenia, że bardzo często osoby, posiadające środki materjalne na nabycie domu, nie posiadają dość energji lub nie rozporządzają w tym stopniu wolnym czasem, aby kierować osobiście budową domu

i nie mają też zaufania do osób, wykonywujących roboty budowlane — wolą nabyć dom gotowy. Idzie więc po linji ożywienia ruchu budowlanego poparcie zawodowych przedsiębiorców, którzy stale nabywają place budowlane i stawiają na nich domy celem odprzedaży. Gdy zatem w przypadkach, o których mowa, raczej względy techniczne i psychologiczne (a nie tyle gospodarcze) spowodowały potrzebę dwukrotnego przejścia własności nieruchomości w tym celu, aby dom powstał i został oddany osobie, chcącej z niego korzystać, więc słuszne jest ujęcie — w zakresie opłat stemplowych — obu przeniesień własności jako części składowych jednej całości i pobranie tylko jednej opłaty (tak samo lub podobnie ma się rzecz w przypadkach, których dotyczą: punkt 2 art. 54; zdanie drugie ustępu przedostatniego art. 58; punkt 3 art. 120, wiążący się z tem, że już listy zastawne i obligacje fundowane podlegają opłacie). Że nie pierwsze, ale drugie przejście własności jest zwolnione od opłaty, tłumaczy się nietylko tem, że dopiero dom gotowy dowodzi, iż intencja ustawodawcy, zmierzająca do ożywienia ruchu budowlanego, urzeczywistniła się w przypadku konkretnym, ale głównie tem, że zwolnienie od opłaty pisma, stwierdzającego zbycie budynku wykończonego, ma być bodźcem do jak najrychlejszego wykończenia i jak najrychlejszej sprzedaży, dostarczającej przedsiębiorcy środków pieniężnych do dalszego budowania. Gdy w przypadku sprzedaży egzekucyjnej cena zostaje rozdzielona między wierzycieli, a nie otrzymuje jej ten, kto dom zbudował, więc w przypadku takim cel, do którego zmierzał ustawodawca, zwalniając od opłaty pierwsze przeniesienie własności budynku nowego, nie zostaje osiągnięty, a zatem niema logicznej podstawy do uprzywilejowania również przypadku takiego.

Achilles Rosenkranz

53.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Ubytki.

Zjawiska, wywołane naturalnemi właściwościami materjałów, służących do uszczelniania otworów w naczyniach, używanych w gorzelni, nie podpadają pod pojęcie zdarzeń, których nie można było przewidzieć, ani im zapobiec, w rozumieniu art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o monopolu spirytusowym poz. 289/27 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 11 kwietnia 1932 l. rej. 4752/29 w sprawie Franciszki Potulickiej w Glinianach przeciw Izbie Skarbowej we Lwowie w przedmiocie należności monopolowej za ubytki magazynowe spirytusu.

...Odnośny stan faktyczny jest ustalony niespornie: z dolnego kurka jednego z rezerwoarów gorzelni sączył się spirytus na podłogę wskutek tego, że pakunek, przeżarty przez rdzę i spirytus, przepuszczał spirytus. Ustalono to w protokóle urzędowym z 22 stycznia 1928, podpisanym także przez zarządcę gorzelni. Tak samo zresztą skarżąca przedstawiała fakt i powód wycieku w swym rekursie. Odpowiedź na skargę wskazuje trafnie na to, że już sama praktyka życia

codziennego nie pozwala wadliwości kurka u rezerwoaru, powstałej na skutek przeżarcia przez rdzę, podciągnąć pod pojęcie „zdarzenia, którego nie można było przewidzieć ani mu zapobiec". Wystarcza zresztą stwierdzić, że nawet we własnem przedstawieniu strony zdarzenie sprowadza się do zjawiska, wywołanego naturalnem działaniem rdzy, ażeby za nieuzasadnione uznać kwalifikowanie tego zdarzenia jako nie dającego się przewidzieć i nieuchronnego. W ogólności bowiem, już z samej istoty rzeczy brak tej kwalifikacji zjawiskom, wywołanym naturalnemi właściwościami materjałów, służących do uszczelnienia otworów w naczyniach, używanych w gorzelni. . . .

54.

MONOPOL SPIRYTUSOWY.

Ubytki.

Kwestja, czy normy zaników, określone przez Ministra Skarbu z mocy delegacji, zawartej w art. 9 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej o monopolu spirytusowym poz. 289/27 Dz. Ust., są słuszne i uwzględniają dostatecznie warunki techniczne poszczególnych kategoryj gorzelń, jest dla oceny ważności tych norm bez znaczenia. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1932 l. rej. 6581/29 w sprawie Janusza Dąbrowskiego w Dąbrówce Kościelnej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie należności monopolowej za ubytki magazynowe spirytusu.

55.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od widowisk: Stosunek między magistratem a przedsiębiorcą.

Droga procesu cywilnego o wpłacenie do kasy miejskiej pobranych przez przedsiębiorcę kwot podatku miejskiego od widowisk nie jest wykluczona.

Wyrok Izby I SN z 28 marca 1932 I. C. 1619/31 w sprawie Magistratu m. st. Warszawy przeciw Domowi Handlowemu „Estefilm" Paweł Zagrodziński o 3.264 zł 75 gr.

SN rozpoznawał skargę kasacyjną Domu Handlowego „Estefilm" Paweł Zagrodziński na wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 14 listopada 1930.

Zważywszy:

że Magistrat m. Warszawy żądał zasądzenia od skarżącego sumy 3.264 zł 75 gr, pobranej przez niego, jako mającego koncesję na przedsiębiorstwo kinematograficzne, tytułem podatku od widowisk za przedstawienia, które się odbyły 28 lutego i 1 marca 1925, nadmienił przytem powód, iż rzeczony podatek ustanowiony został uchwałą Rady Miejskiej z 20 grudnia 1923, zatwierdzoną reskryptem Ministra Spraw Wewnętrznych z 21 stycznia 1924;

że Sąd Okręgowy wyrokiem z 4-5 marca 1927 uwzględnił powództwo, a Sąd Apelacyjny wyrokiem z 14 listopada 1930 zatwierdził wyrok Sądu Okręgowego;

że nie jest usprawiedliwione mniemanie skarżącego, jakoby uchwalony przez Radę Miejską statut podatku od widowisk był sprzeczny z ustawą z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych (poz. 747 Dz. Ust.), statut ten bowiem znajduje oparcie w art. 18 pomienionej ustawy, w którego myśl gminy miejskie winny pobierać podatek od publicznych widowisk; statut ten został zatwierdzony przez Ministra Spraw Wewnętrznych 21 stycznia 1924, nie może więc być także mowy o niezgodności jego z rozporządzeniem wykonawczem tegoż Ministra z 18 marca 1924 (poz. 317 Dz. Ust.);

że powyższy podatek opłacają osoby, nabywające bilety wstępu na widowisko, w postaci procentowego dodatku do ceny biletu, przedsiębiorca zaś jest poborcą tego podatku, stosunek przeto między Magistratem a przedsiębiorcą jest podobny do stosunku mandanta do mandatarjusza, wobec tego droga procesu cywilnego o wpłacenie do kasy miejskiej pobranych przez przedsiębiorcę kwot podatku nie jest, wbrew mniemaniu skarżącego, wykluczona (art. 1 U. P. C.);

że pozatem skarżący bronił się tem, iż był okradziony w nocy na 2 marca 1925, przytem część skradzionych pieniędzy stanowiły sumy pobrane tytułem podatku w dniu 28 lutego i 1 marca 1925; Sąd Apelacyjny nie uwzględnił tej obrony z uwagi, iż ryzyko w tym przypadku obciąża skarżącego; pogląd Sądu Apelacyjnego jest zgodny z prawem, albowiem pobrane pieniądze tytułem podatku (z uwagi zwłaszcza na jego konstrukcję) bynajmniej nie podlegały wydaniu Magistratowi, jako rzeczy co do tożsamości oznaczone, i przeto weszły do majątku skarżącego; w tych warunkach strata, która wynikła wskutek kradzieży, dotknęła nie kogo innego, lecz tylko skarżącego;

że przeto zarzuty skargi kasacyjnej w tym przedmiocie, oparte na twierdzeniu, iż stratę ponosi Magistrat, nie są słuszne;

z tych zasad SN skargę kasacyjną oddala.

[1]) SN w powyższym wyroku ustalił, że stosunek Magistratu do przedsiębiorstwa widowiskowego, wynikający z pobierania podatku komunalnego od widowisk, jest podobny do mandatu cywilno - prawnego i że wobec tego droga procesu cywilnego dla sporów tego rodzaju nie jest wykluczona.

Zapatrywanie to uważam za mylne.

Według jednogłośnej opinji literatury prawno - podatkowej (por. w szczególności: Merk, Steuerschuldrecht, 1926 i Bürger, Die Rechtsfigur des Steuerschuldners, w Vierteljahresschrift für Steuer - und Finanzrecht, 1928) pomiędzy władzą publiczną, pobierającą podatek, a stronami zainteresowanemi istnieje stosunek natury publiczno - prawnej. Instytucje prawa cywilnego mogą mieć zastosowanie do stosunku podatkowego tylko w tym wypadku, o ile ustawa podatkowa wyraźnie to przewiduje. Dotyczy to w szczególności powstania, zgaśnięcia i przedawnienia obowiązku podatkowego oraz kompensacji z należnościami prywatno - prawnemi. W drodze analogji pojęć cywilno - prawnych na dziedzinę podatkową nie można przenosić.

Jeżeli jednak w literaturze i judykaturze podatkowej operuje się pojęciami prywatno - prawnemi, to czyni się to nie w tym sensie, by miano rzeczywiście zastosować normy prawa prywatnego do kwestyj podatkowych, lecz jedynie w celach opisowych: prawo podatkowe, jako prawo nowożytne, nie utworzyło jeszcze swego własnego słownictwa; prawo więc skarbowe korzysta ze słownictwa cywilnego jedynie z konieczności, w braku własnego.

Jeżeli chodzi o osoby, które biorą udział w stosunkach podatkowych, to należy rozróżniać:

1. Wierzyciela podatkowego, t. j. tę władzę publiczną, która z mocy ustawy uprawniona jest do pobierania podatku.

2. Dłużnika podatkowego głównego, który z mocy ustawy obowiązany jest prima facie podatek uiścić.

3. Dłużnika podatkowego posiłkowego, który odpowiedzialny jest za podatek w pewnych określonych warunkach (nabywca przedsiębiorstwa za długi poprzedniego właściciela przedsiębiorstwa, głowa rodziny za podatki przypadające od członków rodziny, towarzystwa ubezpieczeń na mocy art. 27 Przepisów o opodatkowaniu spadków i t. d.).

Zupełnie odrębnie należy traktować kwestję, kto w rzeczywistości ponosi ciężar podatkowy. Może to być sam dłużnik podatkowy, ale też może to być osoba, dla prawno-podatkowego stosunku postronna. Na kogo w rzeczywistości spada ciężar podatkowy — jest to kwestja nie prawna, lecz gospodarcza, a samo zagadnienie to jest znane jako zagadnienie przerzucania podatków.

O ile chodzi o podatek komunalny od widowisk, to dłużnikami tego podatku — w znaczeniu wyżej wyłuszczonem — są wyłącznie przedsiębiorstwa widowiskowe. Jeżeli wzorowy statut podatku miejskiego od widowisk mówi w § 4, że podatek ten opłacają osoby, nabywające bilety wstępu, a inkasuje go na rzecz miasta przedsiębiorstwo i jest za ten podatek odpowiedzialne (statut, obowiązujący w Warszawie, § 12: „Za należyty pobór i uiszczenie podatku do Kasy Miejskiej odpowie-

---

[1]) Zwracamy uwagę na wyrok NTA z 30 grudnia 1924 l. rej. 901/24 w sprawie Pawła Zagrodzińskiego przeciw Komisji Odwoławczej do spraw podatku przemysłowego w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za I półrocze 1923, Zbiór wyroków NTA Nr. 509, któryto wyrok zajmował się kwestją stosunku gminy, uprawnionej do poboru podatku od widowisk, do przedsiębiorcy kinoteatru, oraz charakterem funkcyj, nałożonych w tym związku na przedsiębiorcę.

dzialne są osoby...”), to przepis ten, poza ostatnim zwrotem, nie ma charakteru normy prawnej, lecz stanowi wyraz poglądów prawodawcy o przerzucalności podatku.

Omawiany wyrok miesza pojęcie prawne z gospodarczem i wychodzi z błędnego założenia, że dłużnikami podatkowymi są nie przedsiębiorstwa widowiskowe, lecz widzowie. Aczkolwiek ciężar podatkowy może być przerzucony na widzów, jest to jednakże dla oceny prawnej stosunku podatkowego rzeczą obojętną. (Kto wystawia faktury, może przerzucić na swego kontrahenta opłatę stemplową od faktury lub podatek przemysłowy od obrotu; dłużnikiem podatkowym wobec władzy publicznej pozostaje wystawca faktury).

W ten sposób SN popełnia dwa błędy: 1) stosuje do dziedziny podatków instytucje prawa prywatnego, 2) nie rozróżnia dłużnika podatkowego od osoby, która — zdaniem SN — ponosi ciężar podatkowy.

Powództwo Magistratu należało, mojem zdaniem, z mocy art. 1 U. P. C. umorzyć.

Władysław Józef Szatensztejn

56.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od zbytku mieszkaniowego.

Komunalny podatek od zbytku mieszkaniowego (art. 7 ust. 4 lit. a ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust.) może być pobierany tylko od osób, które lokal, zawierający części mieszkalne, uznane za zbędne, rzeczywiście zajmują, nie zaś także od właściciela domu z powodu niewynajęcia przez niego mieszkania, którego sam nie zajmuje. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 15 kwietnia 1932 l. rej. 4584/30 w sprawie Gertrudy Jabłońskiej w Toruniu przeciw Magistratowi m. Torunia w przedmiocie wymiaru podatku od zbytku mieszkaniowego.

57.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Przywileje podatkowe duchownych.

Przepis § 1 p. 3 rozporządzenia królewskiego z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648) nie zwalnia dochodu z prywatnego majątku duchownych katolickich i ewangelickich od opodatkowania na rzecz komunalnych związków b. dzielnicy pruskiej. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 23 marca 1932 l. rej. 9805/30 w sprawie sporno-administracyjnej ks. Stanisława Bogdańskiego w Miłosławiu przeciw Magi-

stratowi m. Miłosławia w przedmiocie wymiaru komunalnego dodatku do państwowego podatku dochodowego na r. 1929.

Magistrat m. Miłosławia wymierzył ks. Stanisławowi Bogdańskiemu, katolickiemu proboszczowi w Miłosławiu, na r. 1929 dodatek komunalny do państwowego podatku dochodowego w kwocie 427 zł 40 gr, t. j. 4% od jego dochodu, ustalonego przez państwowe władze skarbowe na 10.685 zł, a sprzeciw jego oddalił orzeczeniem z 7 czerwca 1930. Uwzględniając skargę ks. Bogdańskiego, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 28 października 1930 uchylił powyższe orzeczenie oraz przedmiotowy wymiar podatkowy i zwolnił powoda od spornego dodatku komunalnego, a to z tem uzasadnieniem, że według § 1 p. 3 rozporządzenia królewskiego z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648), w związku z § 4 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) i § 2 ustawy z 16 czerwca 1909 (Zb. ust. pr. str. 489) duchowni katoliccy i ewangeliccy zostali zwolnieni od wszelkich podatków i danin komunalnych, a przepisy te nie zostały uchylone późniejszemi ustawami, a zwłaszcza ustawą o podatku dochodowym z 10 stycznia 1924 poz. 110 Dz. Ust.

Przeciw temu wyrokowi pozwany wniósł rewizję do NTA, w której wywodzi, że według wyżej cytowanych przepisów nie podlegają opodatkowaniu komunalnemu jedynie dochody z opłat stuły, odprawiania mszy św., ze stypendjów mszalnych i t. p. oraz inne dary, jakie duchowni ze względu na swój urząd otrzymują, natomiast dochody z roli wydzierżawionej podlegają temu opodatkowaniu, a w niniejszym przypadku wymierzono sporny dodatek komunalny właśnie od dochodu w kwocie zł 10.685, uzyskanego z gruntu, co potwierdziła Komisja Szacunkowa.

Zarzut ten jest o tyle słuszny, że § 1 p. 3 cyt. rozporządzenia królewskiego z r. 1867 zwalnia m. i. i duchownych od danin komunalnych, lecz nie odnośnie do wszelkich ich dochodów, lecz jedynie co do ich płac i emolumentów, łącznie z uposażeniem emerytalnem, z czego wynika, że dochody osób duchownych, płynące z innych źródeł, a więc przedewszystkiem dochód z prywatnego ich majątku ruchomego, czy nieruchomego pod ten przepis nie podpada, a tem samem nie korzysta z tego zwolnienia.

Ze znajdującego się w aktach sprawy pisma Urzędu Skarbowego we Wrześni do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 30 sierpnia 1930 wynika, że za podstawę wymierzonego powodowi państwowego podatku dochodowego za r. 1929 przyjęto dochody z następujących źródeł: z gruntu, z budynku (własne mieszkanie), z opłat stuły, z kapitału, w łącznej sumie 11.820 zł. Odliczono po-

datki w kwocie 820 zł. Czysty dochód ustalono w kwocie 11.000 zł. Dochód ten po potrąceniu kwoty 315 zł, uzyskanej z opłat stuły, przyjął też pozwany za podstawę wymiaru komunalnego dodatku do podatku dochodowego.

Otóż dochód z tych źródeł mógłby — w myśl powyższych wywodów — być wolny od opodatkowania na rzecz pozwanego tylko wówczas, gdyby było ustalone, że pochodzi on z gruntów, względnie kapitałów, będących własnością katolickiej gminy kościelnej w Miłosławiu, a przeznaczonych na uposażenie każdoczesnego proboszcza (§ 3 ustawy pruskiej o zarządzie majątku katolickich gmin kościelnych z 20 czerwca 1875 Zb. ust. pr. str. 241) oraz że opodatkowany dochód z budynku, stanowiącego własne mieszkanie powoda, dotyczy budynku mieszkalnego, należącego również do gminy kościelnej, a przeznaczonego dla każdoczesnego proboszcza.

Ponieważ jednak okoliczności powyższe, istotne dla oceny legalności spornego wymiaru podatkowego, nie zostały wcale wyjaśnione, a Wojewódzki Sąd Administracyjny uwolnienie powoda od nałożonego nań dodatku komunalnego do podatku dochodowego oparł na błędnem — jak już wykazano — twierdzeniu, że duchowni uwolnieni są od wszelkich podatków i danin komunalnych, należało wyrok ten uchylić z powodu błędnego zastosowania obowiązującego prawa.

NTA ustalił już w wyroku z 23 marca 1928 l. rej. 975/26 zasadę prawną, że zwolnienie osób duchownych od komunalnego podatku dochodowego, służące tym osobom z mocy pruskiego rozporządzenia król. z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648) ma zastosowanie do dodatków do państwowego podatku dochodowego, pobieranych w b. dzielnicy pruskiej na zasadzie art. 6 ustawy z 10 stycznia 1924 poz. 110 Dz. Ust., w wyroku zaś z 19 kwietnia 1929 l. rej. 2223/27 (Zbiór wyroków Nr. 80 S) stwierdził, że zwolnienie to nie sprzeciwia się art. XV Konkordatu (poz. 501/25 Dz. Ust.), a tem samem nie zostało uchylone art. XXV tego Konkordatu. Wreszcie w wyroku z 9 stycznia 1931 l. rej. 2093/30 NTA orzekł, że zwolnienie, o którem mowa, nie jest sprzeczne z art. 8 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w Województwie Śląskiem (poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.). Wobec tego ostatniego wyroku przyjąć należy, że zwolnienia te przysługują także duchownym na górnośląskiej części Województwa Śląskiego.

Ogłoszony wyrok z 23 marca 1932 stwierdza bezpośrednio jedynie, że § 1 p. 3 rozporządzenia król. z r. 1867 nie zwalnia od opodatkowania na rzecz komunalnych związków b. dzielnicy pruskiej dochodu z prywatnego majątku duchownych. Kwestja ta nie wymaga bliższego omówienia, zwłaszcza że obowiązek m. i. także duchownych do udziału w ciężarach komunalnych w stosunku do ich „oddzielnego majątku" wynika już z brzmienia § 9 tego rozporządzenia.

Pośrednio jednak z wyroku tego wysnuć można szereg dalszych wniosków:

Przedewszystkiem, skoro według tych przepisów duchowni zwolnieni są od danin komunalnych jedynie odnośnie do swych dochodów, i to nie wszystkich, lecz tylko co do płac, emolumentów i uposażenia emerytalnego, to jasnem jest, że przepis ten nie zwalnia ich od danin komunalnych, pobieranych nie w stosunku do

dochodu, lecz na innych podstawach, a więc np. od podatków od posiadania przedmiotów zbytku (art. 21 ust. 3 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych poz. 747 Dz. Ust.), od opłat za używanie urządzeń i zakładów dobra publicznego, od opłat administracyjnych (art. 27 leg. cit.) i t. p. Sam NTA zresztą uznał za błędne zapatrywanie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, że duchowni zwolnieni są od wszelkich podatków i danin komunalnych.

Wyrok NTA wyraża dalej zapatrywanie, że od opodatkowania na rzecz związków komunalnych wolny jest dochód duchownego z gruntu i kapitałów, będących własnością gminy kościelnej, a przeznaczonych na uposażenie każdoczesnego proboszcza oraz dochód z budynku, należącego do gminy kościelnej, a stanowiącego własne mieszkanie proboszcza. Mojem zdaniem, tego rodzaju dochody nie należą do płac w ścisłem tego słowa znaczeniu, natomiast sądzę, że można je zaliczyć do t. zw. emolumentów, któreto określenie obejmuje wszelkiego rodzaju przychody i przychody uboczne (p. Brockhaus). Byłoby zresztą nielogiczne, gdyby od podatków komunalnych zwolnione były tylko płace w gotówce duchownych, a nie także te dochody, jakie im przysługują we formie korzystania z gruntów plebańskich i mieszkania w plebanji.

Co pozatem zaliczyć należy do „emolumentów", nie ustaliła dotychczas judykatura NTA, a także i wyroki Wyższego Sądu Administracyjnego w Berlinie nie dają w tym względzie wyjaśnień.

Wreszcie w kwestji, komu przysługuje podmiotowe prawo żądania zwolnienia od komunalnego dodatku do podatku dochodowego na zasadzie omawianych przepisów pruskich, mogą powstać spory z tego powodu, że powszechne pruskie prawo krajowe w § 59 części II tytuł 11 do duchownych (Geistliche) zalicza jedynie osoby, które ustanowione są przy chrześcijańskiej gminie kościelnej do udzielania nauki religji, odbywania nabożeństw i udzielania sakramentów. Określenie to nie obejmuje więc wszystkich osób stanu duchownego w ogólnem tego słowa znaczeniu i nie pokrywa się też — jak to już stwierdza Brauchitsch w komentarzu do tekstu wspomnianego rozporządzenia król. (tom III, str. 618, uw. 4) — z pojęciem duchownych według odnośnych ustaw kościelnych.

Wyższy Sąd Administracyjny w Berlinie zalicza w wyroku z 27 czerwca 1893 do duchownych w rozumieniu tego przepisu tylko duchownych trzech uprzywilejowanych korporacyj kościelnych, t. j. kościoła katolickiego, luterańskiego i reformowanego. Według zaś wyroku tego sądu, ogłoszonego w tomie 18 na str. 114 zbioru wyroków, do duchownych zalicza się także kapelanów zakładowych, pełniących funkcje duszpasterskie w więzieniach.

Henryk Żeleński

58.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Treść nakazów płatniczych na daniny komunalne.

Nakazy płatnicze na daniny komunalne winny zawierać dane, umożliwiające płatnikom sprawdzenie legalności wymiaru i prawidłowości obliczenia daniny.

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1932 l. rej. 4059/30 w sprawie Władysława Bławdziewicza w Hutkowie przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Za-

mościu w przedmiocie wymiaru świadczeń drogowych w naturze za r. 1930/31.

...Wreszcie co się tyczy ostatniego zarzutu skargi, to wobec nieprzedstawienia przez władzę akt administracyjnych w komplecie, a między innemi niedołączenia nakazu płatniczego, NTA w myśl przepisu art. 24 ust. 1 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust. uznał zgodnie z twierdzeniem skargi, iż nakaz płatniczy nie zawierał danych, umożliwiających sprawdzenie, czy nałożone na skarżącego świadczenia rzeczywiście należą się gminie Suchowola w żądanej przez nią wysokości. Braku tego, pomimo podniesienia odpowiedniego zarzutu w odwołaniu, nietylko nie uzupełniła władza pozwana, lecz — jak widać z zaskarżonego orzeczenia — z zarzutem tym wcale się nie rozprawiła. Art. 75 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 wymaga, aby decyzja władzy zawierała prawne i faktyczne uzasadnienie. W odniesieniu do orzeczeń wymiarowych (nakazów płatniczych) artykuł ten nakłada na władze wymiarowe obowiązek umieszczania w tych orzeczeniach wymiarowych wszystkich tych danych, które są niezbędne dla płatników celem sprawdzenia legalności poboru podatku i prawidłowości obliczenia należności podatkowej.

Uznając, że władze wymiarowe w konkretnym wypadku nie przytoczyły w swych orzeczeniach wszystkich, wyżej wymienionych, danych i dopatrując się w pominięciu tem wadliwości postępowania ze szkodą dla skarżącego, NTA na podstawie art. 19 powołanej ustawy z 3 sierpnia 1922 uchylił zaskarżone orzeczenie.

59.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Zawiadamianie podatników o samoistnych daninach komunalnych.

Przewidziany w art. 46 ust. 2 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w brzmieniu art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 335 Dz. Ust. termin 2-miesięczny do zawiadomienia podatnika o wysokości i terminach płatności (art. 54) wszystkich samoistnych danin komunalnych, wymierzanych w stosunku rocznym, ma charakter terminu porządkowego i jest bez wpływu na obowiązek podatkowy. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1932 l. rej. 6318/30 w sprawie Stanisława Banaszka w Bydgoszczy przeciw Magistratowi m. Bydgoszczy w przedmiocie wymiaru podatku komunalnego od zbytku mieszkaniowego za r. 1929/30.

...Co się tyczy art. 46 ust. 2 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych w brzmieniu rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22 marca 1928 poz. 335 Dz. Ust., to przepis ten postanawia, że o wysokości i terminach płatności (art. 54) wszystkich samoistnych danin komunalnych, wymierzanych w stosunku rocznym, powinien być płatnik powiadomiony równocześnie w ciągu pierwszych 2 miesięcy roku budżetowego; wyjątek stanowią przypadki, kiedy podstawa wymiaru samoistnej daniny komunalnej powstanie dopiero w ciągu roku budżetowego.

Z brzmienia tego artykułu wynika, zdaniem NTA, że jest on przepisem natury porządkowej i ma na celu ułatwienie płatnikowi zorjentowania się co do wysokości wymierzonych mu rozmaitych danin i terminów ich płatności, nie zawiera jednak postanowienia, z któregoby wynikała bezwzględna niedopuszczalność indywidualnego wymierzenia daniny komunalnej także po upływie pierwszych 2 miesięcy roku budżetowego.

Ponadto ustawa pruska o daninach komunalnych zawiera w § 84 w tym kierunku pozytywny przepis. Z paragrafu tego wynika bowiem, że płatnik bezpośredniego podatku komunalnego nie jest zwolniony od zapłaty tego podatku, gdy został przy wymiarze podatkowym pominięty, oraz że dodatkowy wymiar podatku następuje na cały okres, do którego odnosi się obowiązek podatkowy. Przepis ten nie jest sprzeczny z cytowanym wyżej art. 46 ust. 2 ustawy o tymczasowem uregulowaniu finansów komunalnych, nie został więc uchylony jej art. 76....

60.

KASY CHORYCH.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Osoby zastępujące bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa.

W rozumieniu art. 4 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. o obowiązkowem ubezpieczeniu na wypadek choroby, osobą, zastępującą bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa handlowego albo przemysłowego, jest osoba, która posiada upoważnienie do bezpośredniego zastępowania tegoż właściciela w granicach, zwyczajnie zakreślonych dyrektorom naczelnym, dyrektorom prokurentom lub innym funkcjo-

narjuszom — bez względu na ich tytuł — o podobnie szerokim zakresie działania, i w rzeczywistości wykonywa uprawnienia, wynikające z tego upoważnienia. Obojętne jest przytem, czy dana osoba wykonywa te uprawnienia samodzielnie, czy też łącznie z inną osobą, do tego powołaną. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1932 l. rej. 2024/30 w sprawie Henryka Kalwaryjskiego przeciw Wyższemu Urzędowi Ubezpieczeń w Poznaniu w przedmiocie zwolnienia od obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby.

Zarząd Kasy Chorych m. Poznania decyzją z 21 stycznia 1929 odmówił prośbie Henryka Kalwaryjskiego o zwolnienie go na zasadzie art. 4 ustawy z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust., jako prokurenta Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu, od obowiązku ubezpieczenia na wypadek choroby, a Urząd Ubezpieczeń m. Poznania orzeczeniem z 14 marca 1929 uchylił powyższą decyzję Zarządu Kasy Chorych i stwierdził, że co do Kalwaryjskiego spełnione są warunki żądanego przez niego zwolnienia. Na odwołanie, wniesione przez Zarząd Kasy Chorych, Wyższy Urząd Ubezpieczeń w Poznaniu orzeczeniem z 30 grudnia 1929 uchylił orzeczenie Urzędu Ubezpieczeń i przywrócił moc prawną decyzji Zarządu Kasy Chorych, podnosząc w uzasadnieniu, że w rozumieniu wspomnianego wyżej art. 4 uważać należy za osoby, zastępujące bezpośrednio właścicieli przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, tylko dyrektorów naczelnych i dyrektorów prokurentów, za tych ostatnich zaś tych dyrektorów, którym udzielono prokury generalnej, że według statutu wymienionego wyżej Banku do zastępowania tegoż Banku uprawnieni są dwaj członkowie Zarządu, albo jeden członek Zarządu łącznie z jednym prokurentem, albo dwaj prokurenci łącznie, że skarżący nie jest ani naczelnym dyrektorem, ani generalnym prokurentem np. filji Banku, a jest podporządkowany Zarządowi i może zastępować Bank nie samoistnie, lecz tylko łącznie z jednym z członków Zarządu, albo łącznie z jednym z innych prokurentów, których jest 17.

Na to orzeczenie Wyższego Urzędu Ubezpieczeń wniósł Kalwaryjski skargę do NTA, wywodząc, że w art. 4 ustawy z 19 maja 1920 wymieniono dyrektorów naczelnych i dyrektorów prokurentów tylko przykładowo, że prokura, udzielona jemu — skarżącemu, nie jest ograniczona żadnemi wewnętrznemi zastrzeżeniami, że on też i w rzeczywistości działa za właściciela przedsiębiorstwa i że okoliczność, iż upoważniony jest do zastępowania przedsiębiorstwa tylko wspólnie z jednym z członków zarządu, albo z drugim prokurentem, nie zmienia w niczem faktu, że zastępuje bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa.

NTA rozważył, co następuje:

Bezsporne jest, że skarżący jest generalnym sekretarzem Banku Cukrownictwa Sp. Akc. w Poznaniu oraz jednym z prokurentów tejże Spółki i że roczne pobory jego przekraczają 7.500 zł.

Art. 4 ustawy z 19 maja 1920 głosi, że osobom, zastępującym bezpośrednio właścicieli przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych (dyrektorowie naczelni, dyrektorowie prokurenci), o ile ich zarobek przekracza 30.000 mk. rocznie, przysługuje prawo zwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia. Powyższą kwotę 30.000 mk. przerachowano rozporządzeniem ministerjalnem z 30 czerwca 1924 poz. 591 Dz. Ust. na 7.500 zł.

Ustawodawca, mówiąc w przytoczonem wyżej postanowieniu o osobach, zastępujących bezpośrednio właścicieli przedsiębiorstw przemysłowych lub handlowych, ma niewątpliwie na myśli stosunki normalne, a w następstwie tego — osoby, które nietylko faktycznie zastępują właściciela przedsiębiorstwa, lecz też mają upoważnienie do tegoż zastępstwa. że bezpośrednie zastępstwo właściciela ujawnia się albo w dokonywaniu czynności prawnych ze skutkiem dla właściciela, albo w działalności faktycznej wewnątrz przedsiębiorstwa, albo tak w jednym, jak i w drugim z obu tych działów, nie może ulegać wątpliwości. Gdy jednak ustawodawca w przepisie, o którym mowa, wprawdzie widocznie tylko przykładowo, przytoczył dyrektorów naczelnych i dyrektorów prokurentów, przyjąć należy, iż przez przytoczenie to chciał zaznaczyć, że ma na względzie nie każde zastępstwo, które wogóle podpada pod pojęcie określonego wyżej bezpośredniego zastępstwa, lecz takie zastępstwo tylko w tych przypadkach, w których wykonywane jest ono w zakresie, poruczonym zwyczajnie dyrektorom naczelnym, dyrektorom prokurentom lub innym funkcjonarjuszom o podobnie szerokim zakresie działania, bez względu na ich tytuł. W rozumieniu art. 4, osobą, zastępującą bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa handlowego albo przemysłowego, jest wobec tego osoba, która posiada upoważnienie do bezpośredniego zastępowania tegoż właściciela w granicach, zwyczajnie zakreślonych dyrektorom naczelnym, dyrektorom prokurentom i t. p., i faktycznie wykonywa uprawnienia, płynące z tego upoważnienia. Obojętne jest przytem, czy uprawnienia te służą danej osobie samodzielnie i są też przez nią wykonywane samodzielnie, czy też łącznie z inną osobą, do tego powołaną, gdyż — jak okazuje się z brzmienia art. 4 — samodzielność nie jest wymagana. Bez znaczenia jest wobec tego okoliczność, podniesiona w zaskarżonem orzeczeniu, że skarżący może zastępować Bank tylko łącznie z inną osobą, również do tego powołaną. Istotnego znaczenia nie ma też i dalsza okoliczność, podniesiona również w za-

skarżonem orzeczeniu, że skarżący podporządkowany jest Zarządowi Banku, gdyż z natury rzeczy wynika, że zastępca właściciela przedsiębiorstwa jest temuż właścicielowi podporządkowany, Bank zaś jest osobą prawną, a Zarząd jego, aczkolwiek nie wyłącznie sam, lecz łącznie z innemi organami, zajmuje to stanowisko, jakie w przedsiębiorstwie, należącem do osoby fizycznej, zajmuje jego właściciel.

W tym stanie rzeczy rozstrzygnięcie, czy skarżącemu służy prawo zwolnienia się od obowiązku ubezpieczenia, uzależnione jest od ustalenia zakresu, w którym skarżący w granicach udzielonego mu upoważnienia faktycznie zastępuje bezpośrednio właściciela przedsiębiorstwa, w którem jest zatrudniony. Gdy zaś akta sprawy w tym względzie nie dają dostatecznego wyjaśnienia, należało uznać, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia, i w następstwie tego uchylić zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 19 ustawy o NTA poz. 400/26 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania.

1) Ustawa z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. powierzyła w art. 76 orzekanie o obowiązku ubezpieczenia Zarządowi Kasy Chorych, jako pierwszej instancji; instancją apelacyjną miały być specjalne organa sądowe Urzędów Ubezpieczeń, przewidziane w art. 85; Urzędy Ubezpieczeń zostały utworzone już w r. 1922, wszelako ich organa sądowe nie zostały dotąd wprowadzone w życie; wobec tego pozostał nadal w mocy art. 106 ustawy, zawierający przepisy przejściowe na okres czasu do utworzenia tych organów (por. orzeczenia Trybunału Kompetencyjnego, np. z 8 lutego 1928 l. rej. 14/27, OSP, VII, 195). Zgodnie z tym artykułem kompetencja i tryb rozstrzygania zarzutów przeciw orzeczeniom Zarządu Kasy w kwestji obowiązku ubezpieczenia są różne w poszczególnych dzielnicach Państwa: na obszarze b. zaboru rosyjskiego orzekają w tych sprawach sądy powszechne w trybie normalnego powództwa sądowego (por. Zbiór orzeczeń Izby I SN, Nr. 132/27, 174/27, 36/28, 122/28, 177/29 i inne), w b. zaborze austrjackim władze administracji ogólnej (starosta, w drugiej instancji wojewoda — por. Zbiór wyroków NTA, Nr. 234A i 237A) wedle zasad postępowania administracyjnego, a na ziemiach b. zaboru pruskiego istniejące tam z czasów dawniejszych Urzędy Ubezpieczeń (w drugiej instancji Wyższe Urzędy Ubezpieczeń) w trybie (uchwałowym), przepisanym w ordynacji ubezpieczeniowej z 19 lipca 1911, i z prawem skargi do NTA (por. Zbiór wyroków NTA, Nr. 437). Dzięki temu te same zagadnienia z zakresu ustawy z 19 maja 1920 są rozważane i wyjaśniane tak w orzeczeniach SN, jak wyrokach NTA. Tak właśnie rzecz się ma i z art. 4 ust. 1 ustawy, w szczególności z zawartem w tym przepisie pojęciem „osób zastępujących bezpośrednio właścicieli przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych (dyrektorowie naczelni, dyrektorowie prokurenci”).

2) Niejasne to określenie budzi szereg wątpliwości, których nie wyjaśniają motywy ustawodawcze. W pierwotnym (nie wprowadzonym zresztą nigdy w życie) dekrecie z 11 stycznia 1919 poz. 122 Dz. Pr. nie było zupełnie podobnego przepisu; pojawił się — i to już w obecnie obowiązującem ujęciu — w projekcie sejmowej Komisji ochrony pracy (druk Sejmu Ustawod. Nr. 1137), bez bliższego uzasadnienia, a rozprawy sejmowe nie dają wskazówki, jak pojęcie to rozumiano. Sprecyzowanie tego pojęcia jest konieczne zwłaszcza wobec tego, że przepis art. 4 ust. 1 jest w stosunku do ogólnego postanowienia art. 3 (wymieniającego m. i. „dyrektorów i kierowników”) przepisem wyjątkowym (por. Zbiór wyroków NTA, Nr. 1167) i jako

taki wymaga interpretacji ścisłej. Sprecyzowania tego dokonał SN w orzeczeniach z 18 listopada 1926 (Gaz. Sąd. Warsz., 1928, str. 198), z 4 listopada 1927 (OSP, VII, 458) i z 11 marca 1931 (Zbiór orzeczeń Izby I SN, Nr. 58/31), a głównie w orzeczeniu z 26 kwietnia — 4 maja 1929, wydanem w składzie 7 sędziów (Zbiór orzeczeń Izby I SN, Nr. 87/29).

Naogół stwierdzić należy zgodność stanowiska SN z motywami obecnego orzeczenia NTA: oba sądy najwyższe zgodne są w tem, że ustawa wymienia „dyrektorów naczelnych, dyrektorów prokurentów" tylko przykładowo, że warunkiem stosowania art. 4 ust. 1 jest nietylko posiadanie uprawnienia do bezpośredniego zastępstwa właściciela, ale i faktyczne wykonywanie tego zastępstwa (inaczej ujmuje sprawę np. art. 21 ustawy o podatku dochodowym poz. 411 Dz. Ust. z 1925 r., który wymaga jedynie upełnomocnienia, por. wyrok NTA z 7 października 1931 l. rej. 2651/29, OSP, XI, 103) i że charakter zastępstwa (zastępstwo łączne czy samodzielne) nie jest miarodajny. Pozatem zaś wyjaśnia SN pewne kwestje, nieporuszone względnie niezupełnie wyjaśnione przez NTA — jak pytanie, kiedy zastępstwo jest „bezpośrednie" (jest ono takiem wedle orzeczenia Nr. 87/29 tylko wtedy, gdy moc zastępstwa nadana została bezpośrednio przez samego właściciela względnie przez organ, reprezentujący osobę prawną), a przedewszystkiem zagadnienie rodzaju funkcyj, które mogą wypełnić pojęcie „zastępstwa" z art. 4 ustawy. NTA wspomina w tym związku o „zastępstwie w granicach, zwyczajnie zakreślonych dyrektorom naczelnym, dyrektorom prokurentom lub innym funkcjonarjuszom — bez względu na ich tytuł — o podobnie szerokim zakresie działania"; w rzeczywistości określenie to nie wyjaśnia jeszcze sprawy, skoro — jak trafnie podkreśla SN w orzeczeniu Nr. 87/29 — tytułów powyższych niepodobna uznać za terminy, zawierające chociażby zwyczajowo pewną określoną treść prawną (podobnie Bekerman w Gaz. Sąd. Warsz., 1928, str. 401). Toteż SN, uznając, iż w art. 4 ust. 1 ustawy mowa o zastępstwie nie tyle w znaczeniu formalno-prawnem (prokura), ile w rozumieniu gospodarczem i administracyjnem, wyjaśnił (p. orzeczenie Nr. 87/29), iż zastępstwo, o którem mówi ten przepis, polega na *stałem i bezpośredniem zastępowaniu właściciela w zarządzaniu całem przedsiębiorstwem lub przynajmniej jego działem, oddziałem albo filją*.

3) Nasuwa się pytanie, czy art. 4 ust. 1 stosuje się także do tych dyrektorów naczelnych, dyrektorów i t. p., którzy są członkami ustawowo lub statutowo przepisanych organów osób prawnych (członkowie zarządu spółek akcyjnych i spółek z ogr. odp., członkowie zarządu (dyrekcji) spółdzielni i t. p.) i w tym charakterze zastępują osobę prawną, będącą właścicielem przedsiębiorstwa. Odpowiedź zależy, rzecz jasna, od rozstrzygnięcia pytania, czy wspomniane osoby podlegają wogóle obowiązkowi ubezpieczenia. Kwestja może być wątpliwa wobec tego, że obowiązkowi ubezpieczenia podlegają wedle art. 3 wszystkie osoby, zatrudnione na podstawie stosunku służbowego, stosunek zaś, łączący członków zarządu osoby prawnej z tą osobą, może opierać się na umowie służbowej (por. np. art. 80 prawa o spółkach akcyjnych z 22 marca 1928 poz. 383 Dz. Ust.). Sądzę, że osoby takie nie podlegają obowiązkowi ubezpieczenia, a tem samem i przepisowi art. 4 ust. 1, i to bez względu na to, czy są uczestnikami danej osoby prawnej (akcjonarjuszami spółki akcyjnej, udziałowcami spółki z ogr. odp. i t. p.), czy nie i czy pobierają za swe czynności wynagrodzenie na zasadzie umowy służbowej, czy nie.

Organu osoby prawnej, a zatem jej ustawowego zastępcy, niepodobna bowiem uważać za funkcjonarjusza, pozostającego wobec osoby prawnej w stosunku służbowym, określonym w art. 3, zatem w stosunku służbowego podporządkowania praco-

wnika do pracodawcy (w tym duchu por. Zbiór wyroków NTA, Nr. 1390; por. też Zbiór orzeczeń Izby I SN, Nr. 211/31).

4) Wyrok omawiany nasuwa jedną jeszcze uwagę natury proceduralnej: rozstrzyga on skargę na orzeczenie Wyższego Urzędu Ubezpieczeń; wedle wyjaśnień NTA (por. Zbiór wyroków Nr. 437) Urzędy te są urzędami administracyjnemi i od orzeczeń ich dopuszczalna jest skarga do NTA; nie dotyczy to jednak decyzyj, wydawanych przez te Urzędy w trybie orzeczeniowym („Spruchverfahren") i w formie wyroków (§§ 1636, 1675 i 1771 ordyn. ubezp.); takie bowiem decyzje uznane zostały przez NTA (por. Zbiór wyroków Nr. 242A) za orzeczenia sądu szczególnego w rozumieniu art. 3 ust. a) ustawy o NTA, nie ulegające zaskarżeniu do NTA. W ten sposób Urzędy te, w zależności od rodzaju rozstrzyganych spraw i trybu orzekania, są raz urzędami administracyjnemi, innym razem sądami szczególnemi.

Dr. Stanisław Hillbricht

61.

UBEZPIECZENIE OD WYPADKÓW.

Zwolnienie od ubezpieczenia biur notarjalnych w b. zaborze rosyjskim.

Biuro notarjalne w b. zaborze rosyjskim nie jest zakładem, prowadzonym w sposób przemysłowy, w rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu od wypadków. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 27 maja 1932 l. rej. 4790/30 w sprawie Władysława Modrzewskiego w Lublinie przeciw Ministerstwu Pracy i Opieki Społecznej w przedmiocie ubezpieczenia od wypadków pracowników kancelarji notarjalnej.

Orzeczeniem z 14 maja 1930 nie uwzględniło Ministerstwo Pracy i O. S. odwołania Władysława Modrzewskiego, notarjusza w Lublinie, od decyzji Urzędu Wojewódzkiego w Lublinie z 13 lutego 1929, zatwierdzającej orzeczenie Zakładu Ubezpieczenia od wypadków z 17 lipca 1928, którem Zakład uznał kancelarję notarjalną, prowadzoną przez Modrzewskiego w Lublinie, za zakład, podlegający obowiązkowi ubezpieczenia od wypadków od 1 lipca 1925. W motywach tego orzeczenia podniesiono, że prowadzona przez notarjusza kancelarja, zatrudniająca personel pomocniczy na podstawie umów o charakterze prywatno-prawnym, jest zakładem pracy, pełniącym usługi dla osób trzecich za zapłatą, a więc z zamiarem osiągnięcia zysku, kancelarja taka posiada przeto wszelkie cechy zakładu, prowadzonego w sposób przemysłowy, i jako taka podlega obowiązkowi ubezpieczenia od wypadków.

Równocześnie reskryptem z 14 maja 1930 zwolnił Minister Pracy i O. S. na podstawie upoważnienia z § 3 ustawy ubezpieczeniowej powyższy zakład od obowiązku ubezpieczenia od wypadków,

uwzględniając charakter przedsiębiorstwa Modrzewskiego, jako zakładu, w którym praca nie jest połączona z niebezpieczeństwem wypadku dla osób w nim zatrudnionych.

Na orzeczenie Ministerstwa Pracy i O. S. z 14 maja 1930 wniósł Modrzewski skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Zarzut skarżącego, że austrjackie ustawy o ubezpieczeniu od wypadków, wymienione w art. 1 ustawy z 30 stycznia 1924 poz. 148 Dz. Ust., nie mogą być uważane za obowiązujące na obszarze b. zaboru rosyjskiego, gdyż tekst tych ustaw nie został w Dzienniku Ustaw ogłoszony, nie jest trafny.

Albowiem, jak to NTA już orzekł w wyroku z 17 listopada 1926 l. rej. 2053/24 (Zbiór wyroków NTA Nr. 1047), moc obowiązująca powyższych ustaw austrjackich została ustawą z 30 stycznia 1924, należycie ogłoszoną w Dzienniku Ustaw pod poz. 148, rozciągnięta na wymieniony obszar bez uzależnienia mocy obowiązującej tych ustaw od ogłoszenia ich tekstu w Dzienniku Ustaw. Wobec tego ustawy te obowiązują na obszarze b. zaboru rosyjskiego od dnia wejścia w życie ustawy z 30 stycznia 1924.

Natomiast uzasadniony jest zarzut skarżącego, że jego kancelarja została nielegalnie podciągnięta pod obowiązek ubezpieczenia od wypadków, jako zakład, prowadzony w sposób przemysłowy.

Według art. 17 obowiązującej w b. zaborze rosyjskim, o który w niniejszym przypadku chodzi, ustawy notarjalnej notarjusze są urzędnikami państwowymi, obowiązanymi ustawowo do spełniania pewnych czynności w interesie publicznym. Już z tego wynika, że biuro notarjalne w b. zaborze rosyjskim nie posiada cech zakładu pracy, prowadzonego w sposób przemysłowy, jak to zresztą NTA już orzekł w wyroku z 11 marca 1930 l. rej. 3/28 (Zbiór wyroków Nr. 215 A) w odniesieniu do obowiązku zabezpieczenia na wypadek bezrobocia.

Należało zatem zaskarżone orzeczenie uchylić, jako nieuzasadnione w ustawie.

Podniesiony na rozprawie imieniem pozwanej władzy zarzut braku legitymacji skarżącego do wniesienia skargi, ze względu na wyłączenie kancelarji skarżącego z pod obowiązku ubezpieczenia na zasadzie § 3 ustawy ubezpieczeniowej, jest nieuzasadniony, gdyż, pomijając nawet, że w danym przypadku skarżący nie został zwolniony od uiszczenia składek ubezpieczeniowych za czas poprzedzający to wyłączenie, wyłączenie na zasadzie § 3 ustawy nie uchyla zasadniczego obowiązku ubezpieczenia z § 1 tejże ustawy i może być każdego czasu cofnięte.

62.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Szyldy. Odpowiedzialność członków zarządu przedsiębiorstwa.

1. Przedsiębiorstwo, prowadzone w kilku miejscach, powinno być zaopatrzone w szyld w każdem z tych miejsc.

2. W myśl art. 5, 126 i 129 prawa przemysłowego odpowiedzialność karna obciąża tylko tych członków zarządu, którzy faktycznie prowadzą przedsiębiorstwo.

Wyrok Izby II (s. 2) SN z 21 marca 1932 II. 2 K. 192/32.

SN, po rozpoznaniu kasacji Jakima P., oskarżonego z art. 33, 126, 128 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., od wyroku Sądu Okręgowego w Równem z 30 listopada 1931, na mocy art. 512 i 515 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił.

Kasacja zarzuca obrazę: a) art. 358, 362, 377 k. p. k. w związku z art. 7 i 12 ustawy o spółdzielniach (poz. 733/20 Dz. Ust.) przez mylne uznanie składnicy we wsi K. za filję przedsiębiorstwa; b) art. 12 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.) oraz art. 33 rozporządzenia o prawie przemysłowem (poz. 468/27 Dz. Ust.) w związku z art. 358 k. p. k. przez pominięcie, że składnica w K., będąc tylko częścią składową przedsiębiorstwa, nie była obowiązana do wywieszenia szyldu; c) art. 7, 129 rozporządzenia o prawie przemysłowem oraz art. 358, 377 k. p. k. przez nierozważenie, że składnica w K. miała osobnego zastępcę, który ewentualnie winien ponosić odpowiedzialność karną, a nie członkowie zarządu centrali; d) art. 49, 295 k. p. k. przez odrzucenie wniosku odwodowego o złożenie statutu spółdzielni.

1. Wedle art. 33 rozporządzenia o prawie przemysłowem z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., prowadzący przemysł winien oznaczyć na zewnątrz w odpowiedni sposób swoje przedsiębiorstwo przemysłowe. Z przepisu tego wynika, że, jeżeli przedsiębiorstwo jest prowadzone w kilku miejscach, każde z tych miejsc winno być zaopatrzone w szyld, gdyż w każdem z nich prowadzi się to samo przedsiębiorstwo. Dlatego też obojętną jest rzeczą, czy magazyn w K. traktować jako filję przedsiębiorstwa, czy też jako oddzielny skład. Zresztą sąd ustalił, iż magazyn w K. wykupywał oddzielne świadectwo przemysłowe, stanowił zatem osobne przedsiębiorstwo. Upadają tedy zarzuty „a“ i „b“ kasacji.

2. Natomiast słuszny jest zarzut „c“, gdyż, wbrew art. 358 i 377 k. p. k., sąd nie uzasadnił, dlaczego nałożył karę na wszystkich członków zarządu. Z zestawienia art. 5, 126 i 129 rozporządzenia o prawie przemysłowem oraz w myśl ogólnych zasad prawa karnego karę winien ponieść ten, kto faktycznie prowadzi przedsiębiorstwo. Jeżeli zaś faktyczne prowadzenie przedsiębiorstwa spoczywa w rękach zarządu, natenczas odpowiedzialność karna obciąża tych członków, którzy wedle podziału czynności w zarządzie faktycznie przekazane mają prowadzenie przedsiębiorstwa. . . .

63.

SPRAWY PRZEMYSŁOWE.

Postępowanie w sprawach, dotyczących zakazu wykonywania rzemiosła.

1. W sprawach, dotyczących zakazu wykonywania rzemiosła (art. 147 prawa przemysłowego poz. 468/27 Dz. Ust.), na obszarze województw pomorskiego i poznańskiego nie ma zastosowania postępowanie sporno - administracyjne.

2. Przepis art. 196 ust. 2 prawa przemysłowego, o ile on przekazuje wojewódzkim sądom administracyjnym rozstrzyganie pewnych spraw w postępowaniu uchwałowem, został uchylony art. 95, 96 i 127 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 19 stycznia 1928 poz. 86 Dz. Ust. (Zasada prawna).

Wyrok NTA z 19 kwietnia 1932 l. rej. 6857/31 w sprawie Karola Fotjanowskiego w Czyczkowach przeciw Staroście Powiatowemu w Chojnicach w przedmiocie zakazu prowadzenia rzemiosła szewskiego.

64.

SPRAWY GÓRNICZE.

Nadzór państwowy. Roboty górnicze, zagrażające bezpieczeństwu studzien.

Badanie przez NTA prawidłowości ustalenia związku przyczynowego między pewnemi faktami, mającego jedynie uzasadniać niewłaściwość władzy do ingerencji według § 222 austr. ustawy górniczej, jest zbyteczne, jeśli skarga nie zwraca się przeciw samej odmowie ingerencji.

Wyrok NTA z 12 października 1932 l. rej. 4443/30 w sprawie Gminy m. Chrzanowa przeciw Wyższemu Urzędowi Górniczemu w Krakowie w przedmiocie zaniku wody w studniach.

Na zażalenie Gminy m. Chrzanowa z powodu braku wody w studniach wskutek odwodnienia kopalni kruszcu „Matylda“ w Kątach, należącej do firmy „Giesche, Sp. Akc.“ w Katowicach, Okręgowy Urząd Górniczy w Krakowie, po przeprowadzeniu dochodzenia komisyjnego za przybraniem dwóch znawców, ustalił w orzeczeniu z 31 lipca 1929, że powodem braku wody w studniach południowej części miasta oraz zmniejszonego przypływu wody w studniach zachodniej części miasta jest odwodnienie kopalni „Matylda“ i że ten ubytek wody nie da się usunąć przez wykonanie jakichkolwiek robót zapobiegawczych w kopalni lub na powierzchni ziemi.

Od powyższego orzeczenia odwołała się firma „Giesche“ do Wyższego Urzędu Górniczego w Krakowie, który decyzją z 3 kwietnia 1930 utrzymał w mocy tę część orzeczenia, w której stwierdzono, że ubytek wody w studniach części m. Chrzanowa nie da się usunąć przez wykonanie jakichkolwiek robót zapobiegawczych, natomiast dalszą część orzeczenia pierwszej instancji, przypisującą ten ubytek wody odwodnieniu kopalni „Matylda“, zmienił Wyższy Urząd Górniczy w tym kierunku, że tylko zanik w studniach na „Wygodzie“ stoi w bezpośrednim związku z odwodnieniem pokładów średnio-triasowych kopalni, ubytek zaś w innych studniach miasta nie stoi w przyczynowym związku z tem odwodnieniem.

Decyzję Wyższego Urzędu Górniczego zaskarżyła Gmina m. Chrzanowa przed NTA, który rozważył, co następuje:

Według wywodów skargi, zaskarżona decyzja narusza istotne formy postępowania, ponieważ instancja odwoławcza bez żadnego badania, bez oglądania przedmiotu sporu i bez żadnej rozprawy, oparła się na wywodach odwołania firmy „Giesche“ oraz opinji powołanego przez tę firmę rzeczoznawcy i zmieniła orzeczenie pierwszej instancji, wydane na podstawie zgodnej opinji dwóch urzędowych rzeczoznawców; nadto zarzuca strona skarżąca, że władza pozwana nie powołała od siebie żadnych rzeczoznawców, nie zbadała sprawy na miejscu i nie dała stronie poszkodowanej sposobności do oświadczenia się na opinję znawcy, powołanego przez firmę „Giesche“, ani też nie dała możności skontrolowania tej opinji przez urzędowych rzeczoznawców. Zdaniem wreszcie strony skarżącej, postanowienie § 222 austr. powszechnej ustawy górniczej, dotyczące przybrania rzeczoznawców, obowiązuje również w postępowaniu odwoławczem.

Rozpatrując sprawę w świetle przepisów austr. powszechnej ustawy górniczej z 23 maja 1854 (Dz. u. p. Nr. 146), jako obowiązujących w czasie wydania orzeczeń obu instancyj odnośnie do norm postępowania w sprawach, jak niniejsza, NTA zaznacza, że według § 222 wymienionej ustawy władze górnicze, na mocy przysługującego im prawa nadzoru nad prowadzeniem robót górniczych, czuwają nad wypełnieniem obowiązków, które ustawa górnicza nakłada na przedsiębiorców górniczych, i wkraczają we wszystkich wypadkach, w których utrzymanie kopalni albo też interes publiczny wymagają zarządzeń szczególnych. Paragraf 222 tejże ustawy postanawia dalej, że w wypadkach, gdy roboty górnicze zagrażają bezpieczeństwu wymienionych w tym paragrafie objektów, między niemi studzien, władza górnicza zarządzi potrzebne środki bezpieczeństwa.

Otóż, o ile chodzi o wypadek konkretny, będący przedmiotem niniejszej sprawy, to stwierdzić należy, że władze górnicze obu instancyj orzekły zgodnie, że wykonanie jakichkolwiek robót zapobiegawczych w kopalni „Matylda" lub na powierzchni ziemi nie usunie braku, względnie zmniejszenia się przypływu wody w studniach miasta Chrzanowa; ta część zaskarżonego orzeczenia nie jest też przedmiotem skargi. Wobec tego negatywnego ustosunkowania się władz górniczych w kwestji zarządzenia środków zaradczych wyczerpana została w danej sprawie ingerencja władz górniczych, przewidziana w § 222 wymienionej wyżej ustawy górniczej.

Ustalenie władz górniczych w kwestji związku przyczynowego między odwodnieniem kopalni „Matylda" a ubytkiem wody w studniach chrzanowskich było potrzebne jedynie dla stwierdzenia właściwości władz górniczych do ingerencji według § 222 cyt. ustawy i podstawy prawnej tych władz do wydania odnośnych zarządzeń górniczopolicyjnych.

Gdy więc władze górnicze odmówiły wydania zarządzeń na zasadzie § 222 cyt. ustawy, a strona skarżąca nie podnosi zarzutu co do odmowy wydania takich zarządzeń, NTA nie potrzebował badać, czy ustalenie związku przyczynowego, o którym wyżej mowa, oparto na poprawnem postępowaniu i czy należycie oceniono wyniki tego postępowania. Spór między stronami w tej kwestji, jako nieistotny dla oceny legalności odmownej decyzji, powziętej na zasadzie § 222 cyt. ustawy, pozostaje zatem nierozstrzygnięty.

Wobec powyższego należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Wyrok — o ile chodzi o sam osąd i nieomal całe uzasadnienie — jest słuszny i trafny, z wyjątkiem końcowego zdania motywów, że spór co do związku przyczynowego, jako nieistotny dla oceny legalności zaskarżonej decyzji, „pozostaje nierozstrzygnięty".

NTA konstatuje, że powódka w skardze nie podniosła zarzutów przeciw odmowie wydania zarządzeń, kwestjonowała zaś tylko ustalenie związku przyczynowego między odwodnieniem kopalni a brakiem wody w Chrzanowie. W tym stanie rzeczy, jeśli Trybunał oddalił skargę powódki, to oddalił tem samem jej zarzuty co do związku przyczynowego, gdyż t y l k o na to ustalenie skarżyła się powódka. NTA rozstrzygnął więc pośrednio kwestję tego związku, i to w zupełnej zgodzie ze stanowiskiem władzy, której decyzja nie uległa żadnej korekturze, — zatem spór co do tego związku został przez NTA rozstrzygnięty, a odmienne twierdzenie motywów sprzeczne jest z osnową wyroku.

Ustalenie przez władzę spornego związku przyczynowego jest w myśl § 222 ustawy górniczej warunkiem orzeczenia o zarządzeniach ochronnych i istotną tegoż przesłanką. Również i NTA uznaje to ustalenie za „potrzebne", a uważa się tylko skutkiem konstrukcji skargi za zwolniony od obowiązku poddania tego ustalenia swej kontroli. Pomimo to jednak rozstrzygnięcie NTA, w następstwie którego zaskarżona decyzja została w c a ł o ś c i utrzymana w mocy, obejmuje również i ustalenia pozwanej władzy, choćby Trybunał nie badał, czy te ustalenia są formalnie poprawne.

W myśl art. 9 ustawy o NTA do skargi uprawniony jest ten, kto twierdzi, że naruszono jego prawa. Skarżąca twierdziła, że nie obraża jej praw odmowa władzy wydania zarządzeń ochronnych, natomiast żaliła się tylko, jakoby ustalenie spornego związku przyczynowego przesądzało jej prawa odszkodowawcze na drodze prawnocywilnej. Taka konstrukcja skargi nie odpowiada wymogom art. 9 ustawy o NTA, gdyż skarga nie wskazuje na b e z p o ś r e d n i e naruszenie praw, a zresztą orzeczenia administracyjne z reguły, szczególnie zaś w przedmiocie zarządzeń policyjno-górniczych, nie przesądzają stosunków prawno-cywilnych i ustalenia władz administracyjnych nie wiążą sądów. Gmina nie była zatem w myśl art. 9 ustawy o NTA uprawniona do takiego postawienia sprawy. Gdyby wobec wadliwości konstrukcyjnej skargi (uznanie przez skarżącą tenoru zaskarżonego orzeczenia, a kwestjonowanie tylko motywów, względnie uznanie wniosku, wypływającego z ustaleń, a kwestjonowanie samych ustaleń) NTA pozostawił skargę b e z r o z p o z n a n i a, omawiana kwestja sporna pozostałaby rzeczywiście przez Trybunał nierozstrzygnięta. Natomiast o d d a l e n i e s k a r g i, jako bezzasadnej, stanowi implicite zupełne rozstrzygnięcie tego, podniesionego w skardze, zarzutu i uznanie go za bezpodstawny, gdyż zaskarżona decyzja została w całości utrzymana w mocy.

O ileby celem tej wzmianki była tendencja nieprzesądzania ewentualnej sprawy sporno-cywilnej, to taka enuncjacja NTA byłaby zbyteczna i wychodziłaby poza ramy orzecznictwa NTA, który nie jest powołany do określania skutków, jakie wyrok pociąga za sobą w dziedzinie prawno-prywatnej.

Dr. Henryk Maryański

S P I S
WYDAWNICTW MINISTERSTWA SPRAWIEDLIWOŚCI

1.	Dziennik Ustaw od r. 1918 do 1931 włącznie, komplety zbroszurowane — cena za całość obejmującą 26 tomów	Zł. 329.00
2.	Zbiór Systematyczny Rozporządzeń i Okólników Ministra Sprawiedliwości od r. 1917 do lipca 1931 r. .	„ 30.00
3.	Ustawodawstwo Polskie z lat 1911 do 1928, obejmujące przepisy zawarte w Dzienniku Urzędowym Departamentu Sprawiedliwości T. R. S., Dzienniku Urzędowym K. P. Ministerstwa Sprawiedliwości, Dzienniku Praw Królestwa Polskiego, Dzienniku Praw Państwa Polskiego i Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, w brzmieniu uwzględniającem zmiany, wprowadzone do dnia 1 września 1930 r. — tomy I do X wł. (tomy IV i V wyczerpane). Cena za całość (bez t. IV i V)	„ 80.00
4.	Skorowidz Ogólny Dziennika Ustaw od 1 stycznia 1918 r. do 1 stycznia 1928 r. wydanie II, poprawione i uzupełnione — cena	„ 12.00
5.	Uzupełnienie Skorowidza Ogólnego od 1 stycznia 1928 r. do 1 kwietnia 1930 r. — cena	„ 6.00
6.	**Orzeczenia Sądu Najwyższego:**	
	Izby I Cywilnej z lat 1917/1918 do 1921 wł., II-gie półr. 1928 r., 1929 do 1931 r. wł. — ogólna cena .	.. 37.50
	(Orzeczenia Izby I Cywilnej z lat 1922 do 1927 wł. oraz I-sze półr. 1928 r. są wyczerpane).	
	Izby III Cywilnej część I i II za 1929 r. — cena	„ 21.00
	„ „ „ „ I i II za 1930 r. — cena	„ 20.00
	Izby II Karnej z lat 1918 do 1929 r. wł. — cena .	„ 74.00
	„ „ „ za II-gie półr. 1930 r. zeszyty od I do 6 — po 2 zł.	„ 12.00
	Izby II Karnej za rok 1931 — 12 zeszytów po 2 zł. 50 gr.	„ 30.00
7.	**Orzeczenie Zgromadzenia Ogólnego Sądu Najwyższego:**	
	rok 1918 — 1921. cena	„ 2.50
	rok 1922 — 1925. „	„ 3.00
	rok 1926 i 1928. „	„ 1.00
8.	**Orzeczenia Sądu Najwyższego, jako Trybunału Wyborczego:**	
	rok 1918 — 1921. cena	„ 0.50
9.	**Orzeczenia Izby do Spraw Wyborczych Sądu Najwyższego:**	
	rok 1922 — 1924. cena	„ 4.00
10.	Pałac Raczyńskich w Warszawie (broszura) — cena	„ 4.00
11.	Skorowidz Alfabetyczny Opłat Stemplowych — cena	„ 5.00
12.	Prawo o ustroju adwokatury, cena	„ 0.60
13.	Kodeks Postępowania Cywilnego, cena	„ 3.00
14.	Kodeks Postępowania Karnego, cena	„ 1.20
15.	Kodeks Karny — Prawo o wykroczeniach	„ 1.50

Do nabycia w Redakcji Dziennika Ustaw R. P.

Warszawa, ul. Długa Nr. 50.